

**DOCTORADO EN CIENCIAS JURÍDICAS, ECONÓMICAS
Y SOCIALES**



**UNIVERSIDAD
DE BURGOS**

TESIS DOCTORAL

**DELIMITACIÓN NORMATIVA DEL CONCEPTO DE
RENTA GRAVABLE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

DOCTORANDO
Carlos Bilbao Contreras

DIRECTOR
Prof. Dr. D. José Luis Peña Alonso

BURGOS, 2020

A mis padres, Elena, Beatriz y Carlos

ABREVIATURAS

AA.VV.	Autores varios
art.	Artículo
B.O.E.	Boletín Oficial del Estado
C.E.	Constitución Española
CC	Código Civil
cit.	Citado
C.T.R.	Contribución Territorial Rústica
C.T.U.	Contribución Territorial Urbana
Ed.	Editorial
ed.	Edición
EO	Estimación Objetiva
ET	Estatuto de los trabajadores
Ibídem	El mismo
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITE	Impuesto sobre el Tráfico de Empresas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
L	Ley
LGT	Ley General Tributaria
LIR	Ley sobre el Impuesto sobre la Renta
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
núm.	Número

O.	Orden
ob. cit.	Obra citada
O.M.	Orden Ministerial
p.	Página
pfo.	Párrafo
PGE	Presupuestos Generales del Estado
pp.	Páginas
R.D.	Real Decreto
RIR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ss.	Siguientes
t.	Tomo
T.C.	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
T.S.	Tribunal Supremo
v.gr.	Verbi Gratia
vol.	Volumen
vs.	Versus

ÍNDICE

CAPÍTULO I CONSIDERACIONES INTRODUCTORIAS

I. OBJETO Y JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	10
II. METODOLOGÍA CIENTÍFICA EMPLEADA	15
III. ESTRUCTURA Y CONTENIDO	17

CAPÍTULO II MARCO GENERAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

I. CONCEPTUALIZACIÓN INICIAL DE LA NOCIÓN DE RENTA	22
II. PERSPECTIVA MULTIDISCIPLINAR DE LA RENTA	30
1. La renta económica y sus manifestaciones	33
2. La renta de la propiedad y la renta de uso o disfrute	37
3. El beneficio y la renta mercantil	41
4. La renta contable y su representación	44
5. La tributación de la renta en estimación objetiva. La renta fiscal	47
III. ENFOQUES DOCTRINALES SOBRE LA CONCEPTUALIZACIÓN DE LA RENTA	50
1. La teoría de la fuente y sus manifestaciones	53
2. La teoría del incremento neto patrimonial	57
3. El concepto de renta en términos de disposición	60
4. Las teorías de la renta del mercado y del Estado fiscal	66
IV. SISTEMAS DE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA E INFORMES DE REFORMA TRIBUTARIA	69
1. El sistema cédular de imposición tributaria	74
1.1. El Comité COLWYN. Antecedentes y su relevancia posterior	77
1.2. Los Informes del Comité TUCKER	82
1.3. Los Informes de la Comisión RADCLIFFE	85
2. La imposición global sobre la renta	91
2.1. El Informe de la Comisión NEUMARK	98
2.2. EL Informe de la Comisión MUSGRAVE	101
3. La imposición tributaria sobre la renta extensiva	104
3.1. El Informe de la Comisión CARTER	109
3.2. El Informe de la Comisión BRADFORD	113
V. CONSIDERACIONES CONCLUSIVAS PARCIALES	119

CAPÍTULO III CONFIGURACIÓN NORMATIVA DEL CONCEPTO DE RENTA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

I. CARACTERIZACIÓN GENERAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL SOBRE EL GRAVAMEN DE LA RENTA	127
1. Precedentes normativos	135
2. Informes precursores de la imposición sobre la renta	145
II. LAS REGULACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LA PERSONAS FÍSICAS INFORMES DE REFORMA TRIBUTARIA	155
1. La regulación de 1978 y causas de reforma del Impuesto	160
2. El Informe sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio. La normativa de 1991 de adaptación a las disposiciones comunitarias.....	165
3. El Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La ordenación de 1998 y reformas posteriores	174
4. La regulación de 2006 recopiladora de las reformas anteriores. Informe para la reforma del Sistema Tributario Español	195
III. EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO. LA OBTENCIÓN DE RENTA	205
IV. LA RENTA GRAVABLE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	215
V. CONSIDERACIONES CONCLUSIVAS PARCIALES	233

**CAPÍTULO IV
DELIMITACIÓN POSITIVA DE LA RENTA GRAVABLE**

I. RENDIMIENTO DEL TRABAJO	247
1. La configuración del rendimiento neto	253
1.1. Concreción genérica del rendimiento íntegro.....	261
1.2. Los supuestos particulares de sujeción.....	270
1.3. Los gastos deducibles	282
2. El tratamiento de las reducciones en las rentas del trabajo	294
2.1. Las reducciones sobre los rendimientos íntegros	297
2.2. Las reducciones sobre los rendimientos netos	308
II. RENDIMIENTO DEL CAPITAL INMOBILIARIO	314
1. La determinación del rendimiento neto	322
1.1. Los rendimientos íntegros	324
1.2. Los gastos deducibles	331
2. Las reducciones sobre los rendimientos netos	342
III. RENDIMIENTO DE CAPITAL MOBILIARIO	348
1. La cuantificación del rendimiento neto.....	357
1.1. La articulación genérica del rendimiento íntegro	362
1.2. Los rendimientos netamente mobiliarios	371
1.3. Otros rendimientos de capital mobiliario	407
1.4. Los gastos deducibles	414
2. Las reducciones sobre los rendimientos netos	418
IV. RENDIMIENTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	426
1. Delimitación de las actividades económicas	444
2. Estimación directa	455
2.1. La determinación del rendimiento neto	461
2.2. La configuración normativa de los rendimientos íntegros	468
2.3. Los gastos deducibles	476
2.4. Las reducciones	487
3. Estimación objetiva	495
3.1. Determinación del rendimiento neto	514
3.2. La determinación del rendimiento neto reducido	524
V. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES	527
1. El gravamen de acuerdo a criterios de carácter temporal	536
2. Configuración normativa	546
3. Supuestos genéricos y específicos de sujeción	552
4. Determinación del importe gravable	562
VI. PRESUNCIONES E IMPUTACIONES DE RENTA Y REGÍMENES ESPECIALES	577
1. Las presunciones de renta	579
1.1. Supuestos vinculados a las rentas del trabajo.....	584
1.2. Presunciones relativas a las rentas del capital.....	599
2. Las imputaciones de renta y sus antecedentes normativos	615
2.1. Supuestos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	620
2.2. Supuestos del Impuesto sobre Sociedades aplicables al Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas	652
3. Los regímenes especiales	657
VII. CONSIDERACIONES CONCLUSIVAS PARCIALES	670

**CAPÍTULO V
DELIMITACIÓN NEGATIVA DE LA RENTA GRAVABLE**

I. LOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN	682
1. Supuestos genéricos	688
2. Ganancias y pérdidas patrimoniales no sujetas	693
II. LAS EXENCIONES	703
1. Supuestos genéricos	708
2. Las exenciones en las ganancias y pérdidas patrimoniales	719
III. CONSIDERACIONES CONCLUSIVAS PARCIALES	734

CAPÍTULO VI
LA RENTA GRAVABLE DEL PERÍODO IMPOSITIVO

I. EL PERÍODO IMPOSITIVO Y LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE RENTAS	740
II. LA INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE LOS COMPONENTES DE LA RENTA GRAVABLE	761
III. CONSIDERACIONES CONCLUSIVAS PARCIALES	777

CAPÍTULO VII
CONCLUSIONES FINALES

CONCLUSIONES FINALES.....	782
BIBLIOGRAFÍA	829
JURISPRUDENCIA CITADA	845
RESOLUCIONES DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS CITADA	849
NORMATIVA CITADA	852

CAPÍTULO I

CONSIDERACIONES INTRODUCTORIAS

I. OBJETO Y JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

La Constitución Española establece en su artículo 31.3 que *<<todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica>>*¹. El principio de capacidad económica implica que los tributos han de recaer sobre quienes pueden hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación. Por tanto, la determinación de los índices o manifestaciones de capacidad económica constituyen una exigencia constitucional articulada sobre la correspondencia entre la imposición tributaria y dicho principio. La doctrina científica mayoritaria considera como índice más significativo de capacidad económica de las personas a la renta y en menor medida el patrimonio o su nivel de consumo. Desde la citada perspectiva, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es uno de los tributos más representativos del sistema fiscal. El citado tributo recae sobre la renta del contribuyente como expresión máxima de su capacidad económica. La renta constituye la manifestación de capacidad económica sujeta al gravamen del Impuesto. En definitiva, el estudio del tratamiento del concepto de renta en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ofrece un interés más que suficiente para ser objeto de un análisis específico tal y como se desprende de las primeras líneas introductorias. En realidad, la totalidad de los estudios y trabajos que aborden el análisis de algún aspecto relativo a este tributo justifica por sí mismo su interés dada su importancia recaudatoria así como el elevado número de contribuyentes afectados por dicho Impuesto en relación con el resto de gravámenes del sistema fiscal.

Una vez expuesta la justificación de carácter general es necesario señalar las razones que han motivado el interés en la realización de este trabajo. El

¹ La Constitución Española, aprobada por las Cortes Generales el 31 de octubre de 1978, (Boletín Oficial del Estado, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978) dispone en su artículo 3.1. que *<<Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio>>*.

planteamiento inicial de estas cuestiones permitirá la aproximación al objeto de estudio así como el establecimiento de los criterios de orientación general para su análisis. Además, todo ello posibilitará la delimitación del verdadero objeto de examen de este trabajo respecto de las cuestiones accesorias o irrelevantes en el desarrollo de esta investigación.

En la actualidad el tributo objeto de nuestro estudio se encuentra regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio². El desarrollo normativo del tributo se ha realizado a través del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero³. Si bien, el objeto del Impuesto es la renta del contribuyente cabe señalar que dicho índice de capacidad económica carece de una definición en dicha regulación. Por ello, la amplitud y límites del concepto de renta en la ley del Impuesto es una cuestión controvertida en la doctrina científica. Un sector doctrinal se refiere a la renta como un concepto delimitado y cerrado⁴. Otro enfoque científico entiende que la noción de renta es amplia y aglutinadora debido al establecimiento de hechos imponibles complementarios así como cláusulas residuales⁵. De la misma manera tampoco existe una unanimidad en

² Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (Boletín Oficial del Estado, núm.285, de 29 de noviembre de 2006).

³ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (Boletín Oficial del Estado, núm.78, de 31 de marzo de 2007).

⁴ A este respecto PÉREZ DE AYALA PELAYO señala que <<la renta como objeto del tributo, a nuestros efectos, no es otra cosa que el concepto de renta contenido en las disposiciones reguladoras del IRPF>>. En PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el impuesto sobre la renta*, Madrid, Tecnos, 1986, p.82. También CASADO OLLERO, G.: <<Naturaleza, objeto del Impuesto. Hecho imponible, Rentas exentas>>, en la obra colectiva *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p.44.

⁵ HERRERA MOLINA describe como cláusulas complementarias del concepto de renta a las retribuciones en especie, rentas imputadas de los inmuebles urbanos no arrendados, supuestos de autoconsumo, bases imponibles positivas de sociedades transparentes y como cláusula residual a los incrementos de patrimonio no justificados. En HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp.205 y ss.

cuanto a la delimitación del concepto de renta realizada por las diferentes ordenaciones normativas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La falta de concreción del objeto de gravamen se debe en parte a una ausencia de la definición del concepto de renta en la ley del Impuesto. La solución a dicha carencia normativa ha sido suplida a través de la explicación de dicho concepto a partir de la delimitación de los componentes que integran la renta así como mediante la concreción de las modalidades de obtención por parte del contribuyente⁶. La situación expuesta sugiere la conveniencia de realizar el estudio de la delimitación conceptual basada en el contenido en lugar del análisis estricto de la noción de renta. También, el estudio del contenido basado en los componentes de la renta se presenta complejo en tanto que la configuración actual del Impuesto se ha separado del carácter sintético característico de su articulación inicial. La característica de un Impuesto sintético es su configuración a partir de la suma algebraica de todos los componentes gravados de la misma manera. Las diversas fuentes productoras de la renta gravada se integran y compensan sin limitación alguna. Sin embargo, las sucesivas regulaciones del Impuesto han evolucionado hacia un sistema analítico para la determinación de los componentes integrantes de la noción de renta. En este caso los elementos de renta gravados se encuentran limitados en cuanto a su integración o compensación al gravarse de forma diferenciada. Por ello, esta nueva cuestión aconseja el estudio de la evolución experimentada por el concepto de renta gravado a lo largo de las sucesivas ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A pesar de lo atractivo del empeño, la existencia de distintas regulaciones sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en nuestro ordenamiento obliga a la necesaria limitación en el objeto de todo trabajo de investigación. Estas circunstancias han aconsejado centrar el presente estudio en las ordenaciones normativas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de aplicación a los residentes en el territorio común y más concretamente en los textos normativos aprobados con posterioridad a la promulgación de la Constitución Española. Todo ello sin perjuicio de la obligada referencia a los

⁶ Entre las modalidades de obtención de rendimientos se pueden distinguir: Rentas realmente obtenidas por el sujeto, rentas presuntas, rentas ficticias, rentas atribuidas, rentas imputadas, y rentas procedentes de operaciones vinculadas. En LÓPEZ BERENGUER, J.: *El nuevo IRPF y el nuevo impuesto sobre los no residentes*, Dykinson, Madrid, 1999, pp.80 y ss.

antecedentes normativos del gravamen sobre la renta de las personas físicas en el ordenamiento fiscal. El análisis histórico de los precedentes del gravamen sobre los ingresos de las personas físicas pone de manifiesto la relevancia de las fuentes productoras de renta para la delimitación del objeto de nuestro trabajo⁷.

Una vez señalado el ámbito normativo de la delimitación del contenido de la renta gravada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde establecer como punto de referencia el estudio del hecho imponible de dicho tributo. Esta consideración se debe a que el hecho imponible del citado Impuesto se basa en la obtención de renta por el contribuyente. También en el hecho imponible se recoge una enumeración de las fuentes productoras de la renta. La lista de componentes de la renta gravada permite realizar el análisis de su delimitación normativa. La doctrina mayoritaria aborda el estudio del hecho imponible a través de la distinción de los elementos objetivo y subjetivo⁸. El primero se refiere al presupuesto de hecho fundamentado en un acto, hecho o negocio jurídico indicativo de la capacidad económica del contribuyente. El elemento subjetivo se aplica a la persona que realiza el presupuesto de hecho. Hechas estas aclaraciones iniciales conviene destacar que para el análisis del contenido de la renta es preciso relegar a segundo término el examen del contribuyente y sus circunstancias personales o familiares. El estudio del concepto de renta gravado se centrará en el análisis de su aspecto objetivo prescindiendo del examen del contribuyente y sus circunstancias. Todo ello no significa que la delimitación jurídico-tributaria del concepto de renta prescinda de las circunstancias personales y familiares del contribuyente en el Impuesto. Sino todo lo contrario, la capacidad económica del contribuyente viene determinada

⁷ CLAVIJO HERNÁNDEZ pone relieve en relación a la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm.217, de 11 de septiembre de 1978) que la renta <<comprende únicamente las retribuciones>> entendiendo por éstas a los <<factores de producción en sus distintas manifestaciones que esencialmente se reducen a los tres grupos: trabajo, capital y mixtos; y además todos los incrementos patrimoniales que pongan de manifiesto, en general, con ocasión de cualquier alteración en la composición del patrimonio>>. En CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: <<Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1980, pp.63.

⁸ A este respecto SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, t. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pp.257 y ss.

por las circunstancias personales y familiares del contribuyente. La exclusión del estudio del aspecto subjetivo del hecho imponible se justifica por la necesidad en primer término de delimitar el concepto de renta gravado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El interés por el elemento objetivo se fundamenta en la relevancia de las fuentes productoras de renta para su delimitación normativa en el Impuesto. Además, los aspectos relativos a la configuración de la “renta gravable” son numerosos y en muchos casos complejos que impiden abordar en el presente trabajo las cuestiones sobre las circunstancias del contribuyente. Por tanto, en este momento el estudio sobre la renta gravada de carácter personal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excede del cometido y objeto de este trabajo de investigación. La delimitación normativa del concepto de “renta gravable” asentado en el análisis del elemento objetivo del hecho imponible exige a su vez la concreción de los aspectos de dicho componente⁹. Entre los aspectos delimitadores del elemento objetivo del hecho imponible se encuentran los referidos al ámbito material, espacial, temporal y cuantitativo¹⁰. Merece especial consideración en nuestro estudio el análisis de los aspectos materiales así como temporales por su vinculación directa con la renta gravada y el período impositivo al que se refiere aquella¹¹. El examen del aspecto cuantitativo carece de la intensidad de los señalados anteriormente para realizar la delimitación normativa del concepto de “renta gravable” por su relación con la base del Impuesto¹².

⁹ *Ibidem*, pp.257 y ss.

¹⁰ El aspecto material hace referencia a la materia gravada. El aspecto espacial se refiere al ámbito territorial en el que se realiza el hecho imponible. El aspecto temporal indica el momento de tiempo en el que se entiende realizado el presupuesto de hecho. Finalmente el aspecto cuantitativo hace referencia a la medición de la materia gravada. En PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.82.

¹¹ El aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es analizado por PÉREZ DE AYALA PELAYO mediante el estudio del <<concepto de renta>> y <<el significado del término obtención>> a su vez el aspecto temporal es examinado a través del <<período impositivo normal y períodos impositivos cortos>>. *Ibidem*, pp.82 y ss.

¹² A este respecto PÉREZ DE AYALA PELAYO distingue entre <<las retribuciones sometidas a gravamen y la forma en que tales retribuciones se integran y compensan para el cálculo de la base imponible. Una cosa es, en efecto, lo que integra el concepto renta a efectos del Impuesto y otra distinta la forma en que se determina la base imponible>>. *Ibidem*, p.84. Véase también GUTIÉRREZ GONZÁLEZ, M.: <<Renta gravable y determinación de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, *Crónica Tributaria*, núm.35, 1981, p.71.

Finalmente otro aspecto a tener en cuenta en el estudio de la “renta gravable” es su relación con el sistema tributario español. El análisis de la materia objeto de examen referida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pone de relieve las conexiones con otros tributos. El punto de confluencia en tributos como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se manifiesta en la afluencia de bienes de carácter económico al contribuyente¹³. La relación del tributo objeto de nuestra investigación con el Impuesto sobre Sociedades se encuentra en el gravamen sobre la obtención de renta. La entrada de bienes o ingresos y su permanencia en la esfera patrimonial del contribuyente se relaciona con el Impuesto sobre el Patrimonio¹⁴. La confluencia de los tributos señalados con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas evidencia la relevancia de la determinación del concepto de “renta gravable” en nuestro estudio.

II. METODOLOGÍA CIENTÍFICA EMPLEADA

Una vez expuestos los aspectos y cuestiones que justifican la elaboración del presente estudio en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A continuación nos referiremos al método de investigación empleado y que parte en primer lugar de la determinación de la disciplina científica en la cual se adscribe el análisis del concepto de renta gravado por la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El estudio de esta regulación normativa se inscribe en el tronco común del ordenamiento jurídico. Desde esta perspectiva, las disposiciones tributarias participan de una misma estructura lógica común al resto de las normas del ordenamiento jurídico¹⁵. En consecuencia, la metodología empleada necesariamente ha de vincularse con el sistema de fuentes del ordenamiento jurídico español puestas en relación con el objeto de este trabajo. A tal fin, el estudio se ha desarrollado conforme al

¹³ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Boletín Oficial del Estado, núm.303, de 19 de diciembre de 1987). Su desarrollo se ha realizado a través del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Boletín Oficial del Estado, núm.275, de 16 de noviembre de 1991).

¹⁴ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (Boletín Oficial del Estado, núm.136, de 7 de junio de 1991).

¹⁵ En MENÉNDEZ MORENO, A.: *Aproximación al concepto y al método de Derecho Financiero y Tributario*, lección de apertura del curso académico 1988-89, Universidad de Valladolid, Burgos, 1988, pp.37 y ss.

análisis del Derecho positivo español, jurisprudencia, doctrina científica y administrativa de la Administración tributaria. Todo lo anterior no ha sido obstáculo para acudir al Derecho comparado desarrollado en cada sistema fiscal cuando lo ha requerido la materia abordada en ese momento. El grado de intensidad y selección del sistema de fuentes señalado se ha realizado conforme a la necesidad del análisis requerido para cada materia según su contenido o alcance. También el proceso de investigación se ha desarrollado a partir del estudio y valoración de las normas jurídicas realizado por el Tribunal Supremo, Tribunal Constitucional, las aportaciones de la doctrina científica o administrativa. Los criterios seguidos para el análisis de estas fuentes se ha realizado conforme a los antecedentes tanto históricos como legislativos en función de la realidad social del tiempo en el que dichas normas se encontraban en vigor. Sin olvidar tampoco cuando ello resultaba necesario el análisis del contexto, finalidad e incluso el sentido propio de las palabras recogidas en los textos legales. Para completar nuestro objetivo en múltiples ocasiones ha sido necesario estudiar otros gravámenes tributarios del sistema fiscal español que resultaban de ineludible referencia en la tarea encaminada a determinar el concepto de renta gravado dentro de la imposición personal. Entre los gravámenes referidos se pueden citar en el ámbito de las personas físicas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o Impuesto sobre el Patrimonio. De la misma manera, en el marco de la imposición sobre las personas jurídicas se han recogido las conexiones así como las diferencias entre el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁶.

En relación a la metodología científica empleada también merece destacar que a lo largo de la elaboración de este trabajo han surgido diversos enfoques conceptuales de la noción de renta. En este caso han sido analizadas las corrientes doctrinales correspondientes a puntos de vista alternativos considerados por otras disciplinas científicas. Aún siendo conscientes de incurrir en este aspecto en una visión generalista. Sin embargo es una cuestión inevitable dada la necesaria delimitación del objeto de este trabajo de

¹⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial del Estado, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

investigación. La inclusión de una perspectiva multidisciplinar en el estudio de la “renta gravable” refuerza su carácter didáctico y esclarecedor¹⁷. A la vez que la orientación multidisciplinar posibilita su distinción con el enfoque jurídico-tributario analizado en este trabajo. Además cabe señalar que la delimitación del concepto de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ha realizado conforme a la legislación española. Sin embargo, ello no ha sido obstáculo para la incorporación de los estudios o aportaciones más significativas de otros sistemas tributarios por su relevancia para la determinación del concepto y evolución de la noción de renta gravada. Finalmente es preciso destacar la propuesta de soluciones en aquellos supuestos en los que el tratamiento legal se ha considerado inadecuado o insuficiente para la delimitación del concepto de “renta gravable”. Desde esta perspectiva se han formulado criterios de interpretación normativa del concepto de “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

III. ESTRUCTURA Y CONTENIDO

Una vez expuestas la justificación de la realización de este estudio así como la metodología para su elaboración corresponde delimitar la estructura y contenido que se desprende de la introducción del trabajo. En este momento se considera oportuna la delimitación del contenido en el ámbito de la imposición personal sobre la renta. En particular interesa distinguir el concepto de renta recogido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del referido al Impuesto sobre Sociedades¹⁸. La delimitación de ambos gravámenes no es una cuestión irrelevante en tanto que dichos tributos se encontraban inicialmente regulados bajo una misma disposición normativa. Este fenómeno regulatorio se produjo en nuestro ordenamiento tributario y en otros sistemas fiscales en los inicios de la imposición sobre la renta. La evolución de los sistemas fiscales motivó la regulación independiente del gravamen de las personas físicas por una parte y de las jurídicas por otra. Actualmente, el

¹⁷ CAZORLA PRIETO, L.M: *El Derecho Financiero y Tributario en la ciencia jurídica*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pp.180 y ss.

¹⁸ La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades señalaba en su artículo 1 que <<el Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley>>.

contenido del concepto de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas difiere de forma notable del recogido en el Impuesto sobre Sociedades. La diferenciación se deduce del aspecto marcadamente sintético del gravamen sobre las entidades jurídicas respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Como se ha puesto de manifiesto en las primeras páginas de este trabajo el carácter sintético del concepto de renta contemplado en la vigente regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no puede aplicarse en todo su rigor. En el Impuesto sobre Sociedades es irrelevante determinar y calificar el origen de la renta porque el tratamiento tributario es el mismo independientemente de la procedencia de los ingresos que integran dicha noción¹⁹. Otra diferencia fundamental entre ambos tributos reside en que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recae sobre las personas físicas y entidades sin personalidad jurídica carentes de objeto mercantil. En cambio el Impuesto sobre Sociedades grava la renta obtenida por las personas jurídicas así como de aquellas entidades carentes de personalidad jurídica pero con objeto mercantil. Hechas estas aclaraciones sobre el contenido de la noción de “renta gravable” se hace más necesario el estudio de los antecedentes así como la naturaleza del concepto objeto de nuestro estudio.

En relación a la estructura del estudio cabe señalar que éste se articula a través de capítulos bien diferenciados entre sí. A su vez, éstos se encuentran integrados por una serie de apartados y subapartados en los cuales se recogen los planteamientos iniciales de la cuestión abordada para finalizar con una consideración conclusiva parcial que se desprende de los mismos.

El estudio comienza como se ha podido comprobar con el Capítulo I dedicado a las consideraciones introductorias. Los apartados aclaratorios de la investigación realizada se refieren al objeto y el interés de la materia estudiada así como la metodología empleada. Finaliza este capítulo en el que nos

¹⁹ El artículo 4.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establecía que <<constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen>>.

encontramos en este momento con la referencia a la delimitación del contenido de la materia investigada y la estructura del trabajo realizado.

El Capítulo II se inicia con el establecimiento de un marco general de la imposición sobre la renta. El motivo de su referencia y análisis se fundamenta en la necesidad de realizar un planteamiento genérico del tratamiento del concepto de renta. Para ello se pone de relieve las manifestaciones conceptuales sobre la renta en las diversas disciplinas científicas que se han ocupado de dicha noción. Como es lógico, el análisis del enfoque multidisciplinar ha derivado en la utilización de diferentes terminologías y denominaciones para referirse al concepto de renta. Este análisis resulta de gran interés para la delimitación del concepto de renta en el ámbito jurídico-tributario. También en este capítulo se realiza un examen de los diversos enfoques doctrinales que han abordado el estudio del concepto de renta en el ámbito tributario. El análisis se basa en el examen de las aportaciones científicas sobre la afluencia de los ingresos al patrimonio de la persona y que conforman la noción de renta. Si bien conviene advertir que su estudio se ha realizado en función de la fuente de generación de los ingresos de tal manera que las aportaciones doctrinales sobre la aplicación de la renta por el contribuyente han sido desestimadas con el propósito de acotar el verdadero objeto de análisis de este trabajo. Adicionalmente en este capítulo se han abordado el examen de los modelos de imposición sobre la renta aplicados por los sistemas fiscales de nuestro entorno. El análisis ha sido complementado con los trabajos e informes de reforma tributaria más relevantes en el marco de la imposición internacional. El examen de dichos documentos se justifica en la medida en que el concepto de renta así como su evolución en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es una manifestación y en algunos casos reflejo de dichos trabajos. El estudio de los mencionados apartados posibilitará una aproximación inicial a las cuestiones que nos ocupan y permitirá la consecución de unas consideraciones parciales del concepto de renta.

El Capítulo III continúa con el estudio de la configuración normativa del concepto de renta pero en este caso en el Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas correspondiente al ordenamiento español. El motivo de su examen es realizar una aproximación al tributo desde varias perspectivas a fin de delimitar el objeto del trabajo de investigación. A tal fin se analizan los antecedentes normativos e informes tributarios más relevantes sobre el gravamen de la renta en el sistema fiscal español. Como continuación al citado apartado se examinan las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los estudios de reforma de dicho tributo. Finalizada esta tarea se analiza el hecho imponible contenido en las regulaciones del Impuesto de acuerdo a lo expuesto anteriormente y que enlaza directamente con el verdadero objeto de investigación de este trabajo. Una vez realizado el citado análisis y a la vista de lo expuesto en el Capítulo II nos encontramos en disposición de establecer unas consideraciones generales sobre el concepto de “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Todo lo anterior también nos permitirá establecer unas consideraciones de carácter parcial referidas a lo estudiado hasta el momento.

Los restantes Capítulo IV, V y VI se encargan de estudiar de forma particular el contenido de la “renta gravable” en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas. Los capítulos señalados se asemejan totalmente en su estructura al utilizar el mismo procedimiento de análisis. El método empleado se refiere de forma sucesiva en cada capítulo a cuestiones sobre los antecedentes históricos de carácter normativo, tratamiento en las ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas y regulación actual.

El Capítulo IV se dedica al estudio de los elementos integrantes de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas. Para ello se establece una delimitación positiva de carácter normativo de dichos componentes. Entre los elementos referidos se encuentran los rendimientos del trabajo, capital, actividades económicas, ganancias o pérdidas patrimoniales, presunciones e imputaciones de renta así como los regímenes especiales. Todos ellos se desprenden de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas. Una vez finalizada la delimitación positiva se realizarán unas consideraciones de carácter parcial referidas a lo analizado hasta el momento.

El Capítulo V trata del examen de los componentes excluidos de la consideración de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas. A tal fin se realiza una delimitación negativa de carácter normativo basada en el estudio de los supuestos de exención y no sujeción contemplados en las regulaciones del Impuesto. Concluida la delimitación negativa se podrá establecer unas consideraciones parciales del referido capítulo.

El Capítulo VI se refiere a la determinación de la “renta gravable” en el período impositivo. Este análisis trata del estudio del período impositivo en el que se inscriben los componentes de la “renta gravable” así como las normas sobre imputación temporal de los ingresos del contribuyente contenidas en las regulaciones del Impuesto. Finaliza este capítulo con el examen de las normas de integración y compensación de los componentes de la “renta gravable”. Una vez realizada la integración y compensación de todos los componentes de la “renta gravable” en el período impositivo se habrá concluido este trabajo. Al igual que en el resto de los capítulos anteriores se realizan una serie de consideraciones parciales sobre lo abordado.

El Capítulo VII, último de este trabajo, se encuentra dedicado como resulta habitual en los estudios de esta naturaleza a las conclusiones finales derivadas de la investigación de los aspectos generales y particulares del análisis realizado. También se reflejan los antecedentes normativos y las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas referidas a la delimitación normativa del concepto de “renta gravable”. Su exposición tiene una finalidad recapitulativa de la materia examinada además de un carácter valorativo a las cuestiones planteadas para la consecución de este trabajo.

CAPÍTULO II

MARCO GENERAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

I. CONCEPTUALIZACIÓN INICIAL DE LA NOCIÓN DE RENTA

El Capítulo II en este momento iniciado se refiere al marco general de la imposición sobre la renta. En este instante se trata de analizar una serie de cuestiones previas que serán relevantes para abordar los siguientes capítulos referidos a la determinación normativa de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Desde esta perspectiva es necesario el examen de varias cuestiones que se indican a continuación.

En primer lugar se trata de realizar una conceptualización del concepto de renta al configurarse ésta como uno de los elementos claves del objeto de esta investigación. Por tanto, si el trabajo se refiere a la renta es necesario estudiar dicha noción desde su configuración inicial al constituir una de las cuestiones previas de análisis. A tal fin se estudia la etimología y antecedentes históricos del concepto de renta porque dicho examen responderá a las cuestiones del origen y evolución de dicha noción.

En segundo lugar es necesario analizar las configuraciones de la noción de renta realizada por las disciplinas científicas. La existencia de diversas acepciones de la renta según la rama de conocimiento hace indispensable su examen. En este caso se trata de concretar el objeto de estudio desde un punto de vista jurídico-tributario y su diferenciación con el concepto de renta realizado por otras disciplinas científicas.

En tercer lugar se aborda el estudio de los enfoques doctrinales del concepto de renta desde la perspectiva de su tributación. Este análisis pretende establecer una serie de clasificaciones según criterios significativos que sirvan como guía para el desarrollo de los capítulos siguientes.

En cuarto y último lugar se examinan los sistemas impositivos articulados sobre el gravamen de la renta. El estudio de los modelos fiscales del gravamen

sobre la renta persigue la búsqueda de criterios aplicables en los capítulos posteriores. Los modelos fiscales asentados en los informes de reforma tributaria permitirá su aplicación a la configuración normativa de la “renta gravable” en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Finalizada estas breves notas introductorias del Capítulo II sólo queda por comenzar el estudio de la conceptualización inicial del gravamen sobre la renta. Dado que para llegar a conocer el verdadero sentido de la noción de renta es necesario conocer su etimología y antecedentes históricos al servir de fundamento del mismo.

La imposición sobre la riqueza de la personas es tan antigua como la aplicación de los impuestos para financiar las cargas públicas. Los índices más significativos de capacidad económica se encuentran en la renta y en menor medida en la titularidad de un patrimonio. De esta manera, la renta se configura como una de las manifestaciones de riqueza más evidente y recurrente de las personas. La característica de la recurrencia se desprende de la etimología del vocablo “renta” que aparece vinculado con la periodicidad en la obtención de la riqueza. El vocablo renta proviene del latín “*reddita*” (rendición de cuentas) y se corresponde con la <<*utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra*>>¹. A partir de esta acepción se puede considerar la renta como una manifestación de riqueza de carácter periódico y recurrente. La repetición y la regularidad son elementos esenciales del concepto de renta que se desprenden de la etimología de la mayoría de Los países². También la regularidad se ha recogido en los trabajos doctrinales que han abordado el estudio de la renta³. Además, la raíz etimológica de renta presenta una serie de relaciones con las palabras “*rento*” y “*rédito*”⁴. El vocablo “*rento*” proviene del

¹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la Lengua Española*, t. II, 20ª ed., Espasa-Calpe, Madrid, 1984, p.1171.

² La repetición o regularidad se manifiestan en idiomas como el francés (*revenu*), inglés (*revenue*), italiano (*rendita*) y alemán (*rente*).

³ La exigencia de la regularidad <<*es esencial en una diversidad de teorías que la literatura alemana, sin distinciones claras, engloba en los términos de Periodizitäts, Quellen y Ertragskategorientheorie*>>. En SIMONS, H.C.: <<El impuesto personal sobre la renta>>, *Hacienda Pública Española*, núm.3, 1970, p.205.

⁴ Téngase en cuenta la etimología de la palabra “*reddito*” según derive de “*redeo*” o “*redo*” y su importancia en el ordenamiento tributario italiano.

latín “*redditus*” (restituir) y se corresponde con la <<*renta o pago con que contribuye anualmente el labrador o el colono*>>⁵. Mientras que el término “*rédito*” proviene del latín “*reditus*” (retorno) y es la <<*renta, utilidad o beneficio renovable que rinde un capital*>>⁶. Ambos términos comparten la misma raíz así como la característica de la periodicidad. Sin embargo, el vocablo “*rento*” se encuentra vinculado con los rendimientos de las explotaciones agrícolas. Mientras que, el término “*rédito*” se identifica con los rendimientos del capital. De estas consideraciones se puede extraer la relación de la renta con la percepción de rendimientos de las explotaciones agrícolas o del capital y cuya característica común es el carácter periódico. Los primeros estudios sobre la imposición sobre la “renta de la tierra” se atribuyen a PETTY⁷. El gravamen sobre las explotaciones agrícolas se delimitaba en función de su localización en el Reino Unido o en un territorio colonial. En este último caso, el autor era partidario del gravamen sobre la renta de la tierra por la posibilidad de trasladar dicho impuesto a los precios de los productos obtenidos de la explotación económica⁸. La evolución de la conceptualización de la renta se produjo con las teorías de SMITH⁹. En dichas aportaciones, el concepto de renta no aparecía delimitado pero se configuraba como un componente más que intervenía en la formación de la remuneración de los propietarios de la tierra. La noción de renta se configuró como un componente de los precios naturales de los bienes. Estos últimos se encontraban integrados por los salarios, las rentas y los beneficios o remuneración de los propietarios¹⁰. Posteriormente,

⁵ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la Lengua Española*, t. II, ob. cit., pp.1157 y ss.

⁶ *Ibidem*, pp.1157 y ss.

⁷ En la obra, “Un tratado de Impuestos y contribuciones” publicada en 1662 por PETTY se mostraba partidario de impuestos sobre la tierra y de los impuestos sobre el consumo. A este respecto GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, general y de España*, Tecnos, Madrid, 1985, p.88.

⁸ La justificación de un gravamen sobre la renta de la tierra <<*resulta especialmente adecuado para aquellos países en los que el asentamiento de la población sobre la tierra no está muy avanzado (territorios coloniales). Los futuros compradores de la tierra harán un cálculo del importe del impuesto sobre la renta de la tierra, y en base al mismo elevarán en la parte correspondiente el precio de los productos agrícolas, con lo que este gravamen se trasladará de hecho a toda la población. Sin embargo, en países donde el asentamiento está ya definitivamente establecido, este impuesto no es adecuado, pues creará desigualdades ya que los nuevos arrendadores podrán defenderse del mismo a través de la fijación de los precios de los arrendamientos, mientras que los antiguos arrendatarios no tienen defensa posible*>>. *Ibidem*, p. 88.

⁹ Véase para una ampliación de las cuestiones abordadas, SMITH, A.: *An Inquiry into the nature and causes of the Wealth of Nations*, London, 1776.

¹⁰ Véase, GALBRAITH, J.K.: *Historia de la Economía*, 3ª ed., Ariel, Barcelona, 1989, p.81.

dicho autor consideró situaciones más complejas en el proceso productivo que le obligaron a incorporar en su formulación teórica a otros factores como la tierra y el capital¹¹. Estas consideraciones demostraban la generación de excedentes en el proceso industrial al igual que en el sector agrícola. En definitiva, la industria, el comercio al igual que la agricultura eran generadores de la riqueza de las naciones y por tanto objeto de imposición tributaria¹². La primera formulación de la teoría de la renta se atribuyó a ANDERSON por su estudio publicado en 1777¹³. La investigación tenía como punto de partida los efectos económicos derivados de producciones más o menos elevadas que dependían de la calidad de la tierra de explotación. Por ello, el precio del producto obtenido de la explotación agrícola determinaba la renta de la tierra. Estas aportaciones junto a los postulados de SMITH vincularon la renta con las remuneraciones obtenidas de la explotación de la tierra que determinaban los precios de los productos. Sin embargo, el tratamiento de la renta en el continente europeo difería sustancialmente de las consideraciones teóricas de las islas británicas. El tratamiento continental de la renta se fundamentaba en la certeza o incertidumbre en su obtención. Desde esta perspectiva BROGGIA abogaba por la exoneración de gravamen de las actividades comerciales e industriales al considerarse incierta la obtención de dicha renta¹⁴. Esta conceptualización de la renta fue recogida por los estudios realizados por la escuela fisiocrática¹⁵. La idea central de esta corriente de pensamiento se basaba en que la agricultura ostentaba la primacía sobre el comercio y la

¹¹ De tal forma que la enunciación inicial del trabajo como medida del valor derivó hacia un planteamiento basado en el trabajo ordenado. Véase, BARBER, W.J.: *Historia del pensamiento económico*, Alianza Universidad, Madrid, 1989, p.34.

¹² En este sentido, PAJUELO MACÍAS, A.: <<La Hacienda Pública en Adam Smith y sus fundamentos psicológicos>>, *Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm.218, 1992.

¹³ ANDERSON cit. por JEVONS, S.W.: *La teoría de la Economía Política*, Pirámide, Madrid, 1998, p.215.

¹⁴ BROGGIA en su "Tratado sobre impuestos, dinero y política de la salud pública" publicado en 1743 era partidario de <<potenciar el incremento de la riqueza a través de la industria y de las actividades comerciales y penalizar la renta proveniente de la riqueza no ganada>> como la derivada de las explotaciones agrícolas. A este respecto GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: ob. cit., p.89.

¹⁵ La escuela fisiocrática era una corriente del pensamiento económico que se inscribía dentro del racionalismo francés del siglo XVIII. Esta escuela de pensamiento participaba de las ideas del liberalismo económico (*Laissez faire*), a la vez que defendía la intervención estatal a favor de la agricultura. En AA.VV.: *Manual de Economía Política*, coordinada por DIEGO GUERRERO, Ed. Síntesis, Madrid, 2002, pp. 347 y ss.

industria¹⁶. La prevalencia se fundamentaba en la periodicidad y en la certeza de la consecución de las rentas derivadas de la explotación de la tierra. De ahí que, la regularidad en la obtención de las rentas se contraponía a la incertidumbre de los ingresos derivados del ejercicio de la industria y el comercio. Desde la perspectiva tributaria, los impuestos debían recaer sobre el excedente agrícola obtenido de la propia titularidad o el disfrute de la tierra¹⁷. En cambio, los demás sectores productivos se encontraban exonerados de gravámenes al considerarse improductivos. La consecuencia de este corolario de ideas se resumía en que solamente el sector agrícola podía generar un crecimiento económico de las naciones a partir de la consecución de un excedente de producción en dicha actividad¹⁸. Junto a los postulados anteriores surgió en la Francia del siglo XVIII, el concepto de producto neto (*produit net*). Éste representaba la proporción del producto obtenido de la explotación de la tierra del que podía disponerse una vez atendidos los gastos de su obtención para aumentar la producción en el futuro. Por extensión, también el concepto de producto neto se vinculaba a la imposición sobre el rendimiento de las tierras. En este caso, el gravamen implicaba un coste más junto al resto de los gastos necesarios para el mundo rural que el agricultor debía pagar restándolos de su producto neto¹⁹. El desarrollo científico de los conceptos de producto neto permitió su incorporación en los sistemas fiscales del Estado Prusiano. Este es el caso de diecinueve territorios, entre los que se encontraban Prusia y Sajonia, al incorporar impuestos sobre la renta neta.

¹⁶ TURGOT como miembro de la escuela fisiocrática difería en ciertos aspectos de esta doctrina. En el sentido en que, la industria y el comercio, junto con la agricultura eran determinantes para el crecimiento económico.

¹⁷ El excedente agrícola se identificaba con la opinión de los autores mercantilistas del siglo XVII y primera parte del XVIII que <<estuvieron prácticamente de acuerdo en un punto: la importancia de un excedente de las exportaciones sobre las importaciones (es decir, una balanza comercial favorable)>>. En BARBER, W.J.: *Historia del pensamiento económico*, ob. cit., p.20.

¹⁸ Las aportaciones de SMITH se referían a la riqueza de las naciones si bien <<la utilización del término "riqueza" por Smith puede traducirse, con una importante salvedad, a la terminología moderna como "renta nacional">>. *Ibidem*, pp.31 y ss.

¹⁹ La noción de producto neto en la Francia del siglo XVIII implicaba que <<toda riqueza se origina en la agricultura, y ninguna en otras actividades económicas, oficios u ocupaciones. Según ella, los mercaderes, en particular, compraban y vendían el mismo producto, sin agregarle nada en este proceso. Y lo mismo sucedía, aunque de manera algo ambigua, en la industria, es decir, en la manufactura>> en consecuencia <<quienes desempeñaban ocupaciones distintas de la agricultura no producían riqueza alguna, de ello se desprendía, al menos aparentemente, que no debían pagar ninguna contribución>>. En GALBRAITH J.K.: *Historia de la Economía*, ob., cit., pp. 65 y ss.

Además, en estos territorios se establecieron impuestos complementarios (*Ergänzungssteuern*) junto a los impuestos sobre la renta neta. La justificación de la implantación de dichos tributos se encontraba en la búsqueda de una adecuada imposición sobre la capacidad de pago de las personas²⁰. Entre los impuestos complementarios destacaba el gravamen sobre las plusvalías obtenidas de la enajenación de los terrenos (*Vermögenszuwachssteuer*) al margen del impuesto sobre la renta neta. También se aplicaba un impuesto complementario de carácter periódico sobre el patrimonio neto (*Vermögenssteuern*) con un tipo de gravamen suficientemente bajo que permitía su pago con el rendimiento neto de los bienes gravados. En este aspecto coincidían las teorías sobre la imposición de los productos de la tierra en el continente y en las Islas Británicas²¹. Dicha configuración fundamentaba inicialmente la imposición tributaria de la época en la que todos los impuestos eran financiados por una única fuente de riqueza constituida por los productos obtenidos de la tierra. La concepción inicial de la renta vinculada a la obtención de productos derivados de la explotación de la tierra se manifestó en el ámbito tributario en diversos aspectos. En primer lugar se puso de relieve en las teorías sobre el establecimiento de un impuesto único sobre la renta de la tierra²². En segundo lugar posibilitó la distinción entre impuestos directos e

²⁰ El Ministerio de Hacienda Prusiano basaba el impuesto sobre el patrimonio neto en las siguientes consideraciones: 1) La renta no constituye medida adecuada de la capacidad de pago. 2) El impuesto sobre la renta no permite diferente tratamiento para las rentas agrarias y del trabajo, pero hay que insistir en ese trato de favor por razones de equidad. 3) Un impuesto sobre el capital neto constituye el mejor instrumento fiscal disponible para conseguir esa deseada diferenciación. En este sentido véase, KECKEL, M.V.: *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, vol. I, Leipzig, 1907, pp.404 y ss.

²¹ SMITH estableció una distinción entre el “producto anual bruto” y el “producto anual neto”. El primero se refería a la porción del “producto corriente” necesario para el mantenimiento de la producción en el mismo nivel en años posteriores. El segundo componente representaba la proporción del producto de la que podía disponerse para aumentar la producción en el futuro. La relevancia de estas acepciones de “producto” se encontraba en que, posteriormente dicha conceptualización fue recogida en muchos estudios. En España, los trabajos distinguían entre el producto total de la tierra del trabajo del hombre <<*se resuelve originalmente en tres partes, que constituyen toda la riqueza nacional; ésta son los salarios del trabajo, las rentas de la tierra y las ganancias de los fondos: el conjunto de todo este producto compone lo que se llama renta anual de toda una sociedad: esta renta anual de la nación entera se divide (...) en renta total o en grueso, y en renta neta o pura: la primera comprende todo el producto de las tierras, y del trabajo de los individuos del país en todos los ramos: la segunda sólo aquello que queda libre para el consumo de las familias después de deducidas las expensas necesarias para sostener el sistema moneda-papel, y sobre el crédito público*>>. En ALONSO ORTIZ, J.: *Ensayo económico sobre el sistema moneda-papel, y sobre el crédito público*, Madrid, 1796, p.102.

²² En este sentido QUESNAY en su obra, “Cuadro Económico” publicada entre 1758 y 1759, se decantaba por la existencia de un único impuesto sobre la renta de la tierra. Esta propuesta se justificaba porque “la renta de la tierra” era el único producto neto en el que se producía un

indirectos a partir de la diferenciación entre sectores productivos e improductivos²³. Por último, cabe señalar que el enfoque conceptual de la renta en las Islas Británicas tomó como punto de partida la intervención de los factores de producción como el trabajo, tierra y capital en la producción de bienes o servicios²⁴. Mientras que en el continente, la imposición sobre la renta se vinculó a las nociones de producto neto y producto bruto. Estas razones, entre otras, justificaron que nuestro sistema tributario se hubiera configurado al menos inicialmente sobre el gravamen de la riqueza inmobiliaria. Todo ello configuró un sistema tributario articulado en la imposición de producto en lo que se ha denominado por la doctrina científica como el “estilo tributario latino” al compartir características comunes con países como Francia, Italia, Portugal y numerosas naciones latinoamericanas²⁵. Este modelo fiscal se puso de

aumento neto de riqueza frente a otros sectores productivos. Adicionalmente GEORGE en su obra, “Progres and Poverty” señalaba que la oferta de la tierra unida a un crecimiento de la demanda permitía que los propietarios de la tierra obtuvieran una ganancia debido al progreso natural de la sociedad. Esta ganancia se denominaba “incremento no ganado” y se obtenía sin llevar a cabo ninguna contribución por parte de los propietarios de la tierra. De tal forma que, un sólo impuesto podía recaer sobre dicho “incremento no ganado” y podía financiar una parte importante del gasto del Gobierno. En LIPSEY, R.G.: *Introducción a la Economía Positiva*, 11ª ed., Vicens-Universidad, Barcelona, 1985, p.482.

²³ La distinción entre impuestos directos e indirectos surge en los estudios económicos <<partiendo de la idea, propia de los fisiócratas, de que existen ciertos tributos que gravan a las clases productivas, incidiendo directamente sobre la riqueza social, mientras que otros tributos recaen sobre las clases económicamente improductivas o estériles, incidiendo sólo de forma indirecta sobre esa misma riqueza social. De acuerdo con ello, el tributo que grava las rentas agrarias constituía el paradigma de impuesto directo, al gravar la fuente productiva de riqueza por excelencia. Por el contrario, el Impuesto indirecto por antonomasia será el impuesto que grava el consumo de bienes. Sobre tal punto de partida –plenamente acorde con los postulados fisiocráticos que identificaban la tierra como la fuente de riqueza por excelencia-, con posterioridad se ha generalizado en el ámbito de los estudios económicos la idea de que impuestos directos son los que gravan la renta o el patrimonio de una persona, mientras que impuestos indirectos son aquellos que gravan el empleo o gasto de esa renta y el tráfico patrimonial. Con notables insuficiencias y sin puntos de referencia claros –tan pronto se atiende a las formas de recaudación de los impuestos, como al objeto gravado, como a la forma en que se grava-, la distinción pasa al terreno jurídico>>. En MARTÍN QUERALT J.; LOZANO SERRANO C.; CASADO OLLERO G. y TEJERIZO LÓPEZ J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 9ª ed., Tecnos, Madrid, 1998, p.111.

²⁴ Los economistas de principios del siglo XIX realizaron un análisis de la renta conforme a los criterios de distribución factorial, a partir de los factores que intervienen en el mercado de bienes y servicios como el trabajo, capital y la tierra. Véase entre otros los trabajos realizados por: CLARK, J.M.: <<The Socializing of Theoretical Economics>>, *The trend of Economics*, Tugwell R.G, New York, 1924, pp.73 y ss.; KEYNES, J.M.: *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, Fondo de cultura económica, México, 1963. KNIGHT, F.H.: <<The limitations of Scientific Methods in Economics>>, *The trend of Economics*, Tugwell R.G, New York, 1924, pp.229 y ss. Así mismo VEBLEN, T.: <<The preconceptions of Economic Science>>, *The Place of Science in Modern Civilization*, New York, 1919, p.82.

²⁵ Véase el trabajo completo de FUENTES QUINTANA, E.: <<El estilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma>>, en la obra colectiva, *Ciencia social y análisis económico. Estudios en homenaje al profesor VALENTÍN ANDRÉS ÁLVAREZ*, Tecnos, Madrid, 1978.

manifiesto en la reforma tributaria establecida por la Ley de presupuestos del Estado para el presente año de 1845²⁶. La reforma se fundamentaba en el sistema tributario francés de impuestos reales asentada sobre el gravamen del producto de los bienes rústicos o urbanos y la propiedad mobiliaria incorporándose posteriormente la imposición sobre actividades industriales²⁷. El estilo tributario latino se contraponía al sistema inglés y prusiano configurado sobre la imposición personal sobre la renta²⁸. En este caso, los modelos tributarios articulados fundamentalmente sobre el gravamen de la renta de las personas físicas y jurídicas fueron incluidos en el “sistema tributario europeo”²⁹. La evolución posterior del sistema tributario español derivó hacia un modelo europeo basado en la imposición personal sobre la renta complementado con impuestos de producto.

De de esta primera constatación etimológica e histórica de la acepción de renta se pone de manifiesto la multitud de conexiones con diversas disciplinas científicas. Esta consideración inicial justifica un estudio multidisciplinar del concepto de renta en la medida en que los distintos enfoques científicos pueden resultar de gran interés en cuanto a la delimitación de dicha noción en

²⁶ Ley de presupuestos del Estado para el presente año de 1845 (Gaceta de Madrid, núm.3926 de 14 de junio de 1845).

²⁷ La existencia de sistemas tributarios distintos <<en las dos grandes monarquías hispánicas (Castilla y Aragón) sirve como base tradicional para implantar la reforma de 1845. Por un lado, se tiende al ideal Francés de los impuestos de producto prevalentes en el Reino Aragonés, y por otro, a la necesidad de una tributación indirecta complementaria de larga tradición consuetudinaria en Castilla>>. En YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: <<Introducción. Sistema tributario español>>, en la obra colectiva, *Manual General de Derecho Financiero. Sistema tributario estatal*, t.III, Comares, Granada, 1996, p.13.

²⁸ La imposición personal sobre la renta tuvo su punto de partida en los trabajos por <<Pitt presentó en 1798 por primera vez en Inglaterra un proyecto de impuesto sobre la renta, el Triple Assessment, y en 1799 un impuesto general sobre la renta. En el caso prusiano, el impuesto sobre la renta fue instituido inicialmente en 1820. Ocurre, sin embargo, que la tradición tributaria del sur de Europa no recoge esta idea hasta épocas bastante posteriores. Los países latinos siguen pautas impositivas de producto y hacen recaer buena parte del peso recaudatorio en la imposición indirecta>>. ALBI IBAÑEZ, E. y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J.L.: *Sistema Fiscal Español. Imposición directa*, 9ª ed., Ariel, Barcelona, 1994, p.61.

²⁹ Como señalan ALBI IBAÑEZ y GARCÍA ARIZNAVARRETA el estilo tributario europeo <<rechaza la imposición de producto por ineficaz e injusta, adoptando la imposición personal y sintética sobre la renta de las personas físicas y de las entidades jurídicas. El cuadro de la tributación directa se completa con dos gravámenes sobre la riqueza: el impuesto personal sobre el patrimonio que recae sobre el valor neto de lo poseído por un individuo, y el impuesto sobre sucesiones que incide tributariamente en las transmisiones inter-generacionales de riqueza. Dentro de la imposición indirecta, el volumen de ventas es el objeto seleccionado de gravamen, a través, fundamentalmente, de la tributación del valor añadido, o de la imposición de las ventas de los minoristas. En cambio, se pretende reducir al máximo los impuestos sobre el tráfico civil y de capitales>>. *Ibidem*, p.62.

el ámbito jurídico-tributario. También se ha constatado la existencia de diferentes posturas de los tratadistas que han abordado el estudio del concepto de renta. Esta circunstancia justifica el análisis de las corrientes doctrinales originadas de la conceptualización de la renta. Por último se abordará el examen de los sistemas fiscales mediante el análisis de los trabajos de reforma tributaria de la imposición personal de la renta más significativos elaborados por los expertos. La justificación de este análisis reside en la constatación de la existencia de diferentes enfoques conceptuales realizados por técnicos de ordenamientos fiscales de países que cuentan con una organización tributaria. Esta cuestión se ha puesto de manifiesto en el examen histórico del concepto de renta al observarse tratamientos tributarios diferenciados en dichos sistemas fiscales. El análisis y estudio de las cuestiones anteriores permitirá establecer un marco general de la imposición sobre la renta.

II. PERSPECTIVA MULTIDISCIPLINAR DE LA RENTA

El índice más significativo de capacidad económica de las personas se encuentra en la renta y en menor medida en el patrimonio³⁰. Sin embargo, como se ha puesto de manifiesto en el estudio etimológico e histórico de la noción de renta cabe señalar que este concepto ha sido analizado por una pluralidad de disciplinas científicas. Adicionalmente, la acepción de renta fue objeto de diferentes interpretaciones incluso en la misma disciplina científica. Estas observaciones de carácter previo ponen en evidencia la existencia de una pluralidad de enfoques de la noción de renta. Por ello, el análisis de la acepción de renta desde una sola perspectiva científica se manifiesta insuficiente para la delimitación de dicho concepto³¹. El objeto de nuestro trabajo referido al análisis del concepto de renta desde un punto de vista jurídico-tributario precisa de forma previa su esclarecimiento respecto de nociones afines contempladas en otras disciplinas científicas. Dado que, el

³⁰ Un posicionamiento contrario a la renta como criterio de medición de la capacidad de pago se encontraba en <<las primeras formulaciones del filósofo inglés Hobbes, que se mostró partidario de gravar a las personas por lo que detraen del fondo común, en lugar de por lo que aportan, hasta las recientes concepciones de ALFRED MARSHALL, IRVING FISHER, A. C. PIGOU, e incluso MILTON FRIEDMAN>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, t. I, Banco Exterior de España, Madrid, 1988, p.107.

³¹ Véase, MENÉNDEZ MORENO, A.: *Aproximación al concepto y al método del Derecho Financiero y Tributario*, ob.cit., pp.37 y ss.

examen de una pluralidad de enfoques nos permitirá la explicación y delimitación de la noción de renta. Este procedimiento metodológico de investigación se inscribe en el ámbito del pluralismo jurídico. En este sentido, como ha señalado CAZORLA PRIETO <<*al pluralismo jurídico metodológico llegamos no sólo por las razones generales (...), sino por particulares que concurren en nuestra disciplina. La especialidad de su objeto de conocimiento y el lugar que ocupa en el marco científico-jurídico abonan la aplicación del método pluralista más, si cabe, que en otras parcelas*>>³². La aplicación de esta metodología posibilita la utilización de los modelos correspondientes a diversas disciplinas con el propósito de comprender la realidad investigada desde diferentes perspectivas de estudio. En nuestro caso, este método de investigación posibilitará la delimitación de la renta desde diferentes puntos de vista y su acotación jurídico-tributaria. Al mismo tiempo, este análisis permitirá establecer una serie de criterios comunes en dichas disciplinas que contribuirán a la comprensión íntegra de la noción de renta.

El examen de los enfoques de carácter multidisciplinar aplicables al concepto de renta requería la elección de las disciplinas objeto de análisis³³. Las materias de referencia obligada fueron las ciencias jurídicas, económicas y sociales que confluyeron en el estudio de la renta. El orden en su tratamiento se realizó conforme a criterios obtenidos de la evolución histórica del concepto de renta. Si bien conviene resaltar la convivencia de distintas conceptualizaciones de la renta en las mismas etapas históricas. El solapamiento de diversas configuraciones también obedece al tratamiento específico de cada disciplina de la noción de renta³⁴. El análisis en este

³² En CAZORLA PRIETO, L.M.: *El Derecho Financiero y Tributario en la ciencia jurídica*, ob. cit., pp.180 y ss.

³³ Desde esta perspectiva <<*deben diferenciarse tres conceptos de renta: 1º, el económico, que postularía el gravamen de la renta sobre el concepto integral, global o extensivo,; 2º, el legal (que refiere la traducción que las distintas disposiciones vigentes del Impuesto realizan del concepto económico), y 3º, el efectivo (esto es, el concepto de renta que los sistemas tributarios gravan efectivamente)*>>. En FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública, Principios y estructura de la imposición*, Universidad Complutense, Madrid, 1990, p.198.

³⁴ La transformación de las “categorías jurídicas” a “categorías económicas juridificadas” ha sido resaltado por la doctrina científica. Véase, CORCUERA TORRES, A.: *La transformación de las categorías jurídico-financieras. Las categorías jurídicas en el nuevo Derecho presupuestario y del Gasto público*, Instituto de Estudios Fiscales, ponencia de 30 de enero de 2004. También, desde esta perspectiva, <<*la experiencia demuestra que las más correctas definiciones científicas de renta de carácter económico y contable no suelen arrojar los mejores*

momento abordado partió del gravamen sobre la renta de la tierra realizado con anterioridad y se dirigió hacia la imposición tributaria de los factores de producción intervinientes en un mercado de bienes o servicios. A tal conceptualización respondía el estudio de la “renta económica” y sus manifestaciones que se recogieron en primer lugar. El análisis prosiguió con la articulación jurídica de la retribución del propietario o arrendatario por la utilización de bienes inmuebles. Por ello se estudió la conceptualización realizada por el Derecho privado referida a la “renta de la propiedad” y la “renta de uso o disfrute”. Este enfoque se conectaba con el examen etimológico del concepto de renta efectuado anteriormente. El estudio continuó con los términos utilizados para referirse a los resultados económicos obtenidos por la realización de actividades económicas. A tal fin se realizó el análisis del “beneficio” y la “renta mercantil”. Este examen se vinculó con el concepto de renta económica desde su configuración inicial a partir de las actividades agrícolas a su ampliación al resto de sectores económicos. Continuando con nuestro análisis, la determinación del beneficio de una actividad económica requería la aplicación de los principios de contabilidad. La concreción del resultado económico era necesaria para la determinación de los gravámenes sobre la renta de las personas físicas y jurídicas. Todo ello posibilitó el estudio de la “renta contable” y su representación. Finalmente conviene advertir que el concurso de la contabilidad para la determinación de la renta gravada era la norma general para la determinación de los gravámenes personales. Si bien, esta regla encontraba una excepción en los métodos de estimación objetiva de la base imponible de los gravámenes personales sobre la renta de las personas físicas. En estos casos se prescindía de la contabilidad para determinar el gravamen sobre la renta. Esta configuración impositiva posibilitaba el estudio de la tributación de la renta en el método de estimación objetiva referido a la “renta fiscal”.

resultados prácticos. Son las más difíciles de interpretar y las que ofrecen mayores posibilidades de elusión>>. En MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D.: *La reforma de la imposición sobre la renta: Un informe de 1976*, Instituto de Estudios Fiscales, 1979, p.81

1. La renta económica y sus manifestaciones

La “renta económica” fue el término utilizado por los economistas británicos del siglo XIX para referirse a la renta obtenida de la propiedad de la tierra³⁵. Sin embargo, el análisis de esta noción presentaba numerosos problemas en su delimitación conceptual. Ello se debía a que dicho concepto no era un término unívoco³⁶. Inicialmente este concepto se encontraba relacionado, exclusivamente, con los rendimientos de las actividades agrícolas como se ha podido comprobar. El representante de esta corriente de pensamiento fue RICARDO por sus trabajos sobre el precio de los productos derivados de la tierra³⁷. La relevancia de estas aportaciones se puso de relieve al identificar la renta de la tierra con el valor económico³⁸. Por su parte autores como MILL

³⁵ En SAMUELSON, P.A. y NORDHAUS, W.D.: *Economía*, 10ª ed., McGraw-Hill, Madrid, 1987, p. 1120.

³⁶ En relación al <<término - renta económica - resulta ser muy desafortunado. Con frecuencia, el adjetivo – económica - desaparece y el economista se refiere a la renta cuando habla de renta económica, provocando una confusión entre el concepto descrito anteriormente y la retribución a los terratenientes por el alquiler de la tierra y los edificios>>. En LIPSEY, R.G.: *Introducción a la Economía Positiva*, ob. cit., p.475.

³⁷ Véase para una ampliación de las cuestiones abordadas, RICARDO, D., ed. a cargo de SRAFFA, P.: *The Works and Correspondence of David Ricardo*, vol. I., *On the Principles of Political Economy and Taxation*, Cambridge University Press, London, 1950.

³⁸ Los estudios que identificaban la renta de la tierra con el valor económico tenían su origen en la controversia generada en el Reino Unido por el elevado precio de los cereales como consecuencia de las guerras napoleónicas que convirtieron a la economía británica en un importador neto de grano. Por tanto, los precios del trigo se habían disparado y la renta de los terratenientes había crecido. En este sentido BARBER señala que <<estos problemas se agravaron con las enmiendas a las Leyes de Cereales aprobadas poco después del final de la guerra. Su efecto fue hacer prácticamente absoluta la protección de la agricultura nacional, al prohibir la importación de granos hasta que el precio interior del trigo superará los sesenta chelines por quarter>>. En BARBER, W.J.: *Historia del pensamiento económico*, ob. cit., pp.72 y ss. Esta situación motivó el interés por el estudio de la influencia del precio de los cereales sobre las utilidades del capital. En este caso <algunos sostenían que el grano tenía un precio elevado porque los terratenientes cobraban unas rentas muy altas a los agricultores que cultivaban sus tierras y, por lo tanto, éstos tenían que poner un precio elevado a sus productos. Así se afirmaba que el precio del grano era elevado porque las rentas de los agricultores eran altas. Un segundo grupo, del que formaba parte, David Ricardo, una de las grandes figuras de la economía clásica inglesa, sostenía que la situación era exactamente la contraria. El precio del grano era elevado porque había escasez del mismo, a causa de las guerras Napoleónicas. Como el precio del grano era alto, existía competencia entre los agricultores para obtener tierras que cultivar y esta competencia hacía elevar la renta de las tierras que se dedicaban al cultivo del grano. Si el precio del grano comenzase a bajar de forma que su cultivo fuera menos provechoso, la demanda de tierras disminuiría y descendería también la renta pagada por su uso>>. En LIPSEY, R.G.: *Introducción a la Economía Positiva*, ob. cit., p.474. Finalmente, los análisis de RICARDO se plasmaron en un ensayo divulgado en 1815, que culminó con la publicación de los “Principios de Economía y Tributación”, en 1817. En este trabajo, la renta se identificaba con la creación de valor y no de riqueza. De tal forma que, la renta aparecía desvinculada de la teoría de los precios. Sin embargo, la noción de renta continuaba vinculándose al producto de la tierra. Por ello, este autor definía el concepto de renta como <<la porción del producto de la tierra que se paga al terrateniente por el uso de los poderes

establecieron una relación entre el capital invertido en la tierra y la renta obtenida de ese factor³⁹. En este caso, la renta económica no se identificaba exclusivamente con el pago efectuado de los arrendatarios a los propietarios de la tierra sino que se vinculaba también a la inversión realizada en la propia tierra. La superación del tratamiento de la renta como valor económico apareció recogida en los estudios de JEVONS⁴⁰. Estos trabajos mantenían la inexistencia de una medida objetiva del valor económico a través de los factores de la tierra, trabajo y capital⁴¹. En definitiva, el valor económico se encontraba determinado por el precio que tenía un carácter subjetivo para cada persona y se correspondía con la última unidad de producto adquirida por el sujeto⁴². Posteriormente la noción de renta económica apareció relacionada con los factores de producción que intervenían en el proceso económico como son el trabajo, capital y tierra⁴³. Desde esta última perspectiva, el concepto de renta económica adquirió todo su significado plenamente vigente en la actualidad. En este caso, la renta económica se correspondía con la cantidad percibida por un factor de producción por encima de la cantidad mínima necesaria para que prestara sus servicios⁴⁴. Es decir, la renta económica era la

originales e indestructibles del suelo>> de forma adicional señala que la renta <<se confunde a menudo con el interés y la utilidad del capital y, en lenguaje popular, dicho término se aplica a cualquier suma anualmente pagada por el agricultor a su terrateniente>>. En definitiva, la renta se identifica con la creación de valor y no de riqueza en el proceso productivo. En RICARDO, D.: *Principios de Economía Política y Tributación*, Fondo de Cultura Económica, México, 1959, p.51.

³⁹ A este respecto MILL señala que la renta <<es la diferencia entre el ingreso retribuido a la parte del capital que se emplea en la tierra con el menor resultado y el retribuido a todas las demás partes empleadas en ella con un resultado mayor>>. *Ibidem*, p.218.

⁴⁰ Véase para una ampliación de la materia examinada, JEVONS, S.W.: *Theory of Political Economy*, McMillan and Co, London and New York, 1871.

⁴¹ La noción de renta se encontraba delimitada a partir de los salarios de trabajo porque <<los salarios de un trabajador coinciden en última instancia con aquello que produce, tras la deducción de la renta, los impuestos y el interés del capital>>. En JEVONS, S.W.: *La teoría de la Economía Política*, ob. cit., pp.255 y ss.

⁴² Esta formulación permitía a JEVONS elaborar la “ley de la indiferencia”. Este postulado se refiere a la existencia de un solo precio o relación de intercambio, para una misma mercancía, y en un mismo mercado. *Ibidem*, p.216.

⁴³ También, los factores productivos fueron clasificados en factores productivos de riqueza y de valor. Los factores productivos de riqueza son todos aquellos recursos productivos que utiliza el hombre en la producción de los diferentes valores de uso que constituyen la riqueza social porque sirven para satisfacer las diferentes necesidades sociales. Mientras que, los factores productivos de valor son aquellos que crea el valor de las mercancías que se expresa en su precio de mercado. En AA.VV.: *Manual de Economía Política*, coordinada por DIEGO GUERRERO, ob. cit., p. 347.

⁴⁴ La renta es un <<término que se adoptó para designar el pago por la utilización de la tierra, se convirtió, en el término dado a la retribución de un factor por encima de lo que sería necesario para que permaneciera en su empleo actual>> de esta circunstancia se derivan una serie de hechos el <<primero, los factores de la producción distintos de la tierra obtienen a

diferencia entre la cantidad mínima necesaria para la prestación de los servicios y la cantidad percibida por el factor de producción. Por esta razón, la renta económica se ha denominado también “renta diferencial” en contraposición a la noción de “renta absoluta”⁴⁵. No obstante, también el concepto de renta económica presentaba diversas manifestaciones por su vinculación con los factores de producción. La primera se relacionaba con las retribuciones de los factores de producción. En este sentido, CLAVIJO HERNÁNDEZ pone de manifiesto que la renta *<comprende únicamente las retribuciones>* entendiéndose por retribuciones los *<<rendimientos de los factores de producción en sus distintas manifestaciones que esencialmente se reducen a los tres grupos: trabajo, capital y mixtos, y además todos los incrementos patrimoniales que se pongan de manifiesto, en general, con ocasión de cualquier alteración en la composición del patrimonio>>*⁴⁶. En segundo lugar, la conceptualización de la renta económica se vinculaba con el resultado de un proceso productivo. Esta correspondencia entre ambos conceptos presentaba un gran interés por su relación con la noción de producto. Desde este punto de vista, el producto es el resultado obtenido por los factores de producción como consecuencia de su participación en un proceso productivo. Esta relación conceptual tenía una evidente trascendencia en la medida en que dicho producto podía ser objeto de imposición tributaria. También, el proceso productivo fue entendido como la entrada de factores de producción en el mercado y cuya utilización procuraba la salida de bienes o servicios⁴⁷. Todo ello posibilitaba la tercera manifestación de la renta

menudo una retribución mayor de la que sería necesaria para que permaneciesen en su empleo actual (...) en segundo lugar, que la tierra puede tener con frecuencia utilidades alternativas, de forma que desde el punto de vista de cualquiera de estos usos, una parte de la retribución dada a la tierra debería ser necesariamente aquella cantidad que la mantuviera en su empleo actual>>. En LIPSEY, R.G.: *Introducción a la Economía Positiva*, ob. cit., pp. 474 y ss.

⁴⁵ En WONNACOTT, P. y WONNACOTT, R.: *Economía*, 4ª ed., McGraw-Hill, Madrid, 1992, p.969.

⁴⁶ En CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Los rendimientos de capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.63 y ss. Respecto del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la renta gravada *<<es preciso restar las cantidades pagadas a los factores de la producción (trabajo y capital en sentido amplio)>>*. En GOTA LOSADA, A: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.182.

⁴⁷ A este respecto cabe señalar que *<<una entrada de renta que no proviene del gasto de los consumidores, mientras que una salida es toda renta que no se reintegra al flujo circular>>* en este sentido *<<las entradas son: la inversión que realizan las empresas, los gastos del sector público y la demanda de exportaciones realizada por otros países. Por otro lado, las salidas son el ahorro, los impuestos establecidos por el sector público y las*

económica y su vinculación con los factores de producción. En este caso durante el proceso productivo se originaba una entrada y salida de renta como consecuencia de la intervención de los factores de producción (pago de la retribución) y la producción de bienes o servicios (venta de productos). Este proceso se podía describir como un flujo circular a partir de la circulación de la renta en el proceso productivo⁴⁸. La valoración de los flujos permitía distinguir dos tipos de circulación monetaria. Por una parte, un flujo real o corriente de bienes y servicios, cuya acumulación global referida a un período determinado fue denominado producto. Por otra, un flujo nominal o monetario referido a la circulación de los sueldos, salarios, intereses y beneficios, entendidos todos ellos, como retribución de los factores de producción. Esta distinción de la corriente financiera posibilitó la elaboración de los conceptos de “renta real” y “renta monetaria”⁴⁹. Por último y en cuarto lugar, cabe señalar que el concepto de renta económica también apareció relacionado con el criterio del coste de oportunidad de los factores de producción. En este caso, la renta económica podía originarse en cualquier factor de producción siempre que éste obtuviera una remuneración superior a su otro mejor empleo alternativo.

El estudio de la renta económica en nuestro trabajo se justificaba por la utilización, al menos inicialmente, de esta noción para explicar su tránsito hacia el concepto gravado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵⁰. Sin embargo, una vez analizados los aspectos más relevantes cabe concluir que la concreción de la renta económica presentaba dificultades para su determinación a efectos impositivos. Todo ello impedía una aplicación real

importaciones de bienes y servicios>>. En GIMENO ULLASTRES, J.A.; GONZÁLEZ RABANAL, M.C.; GUIROLA LÓPEZ, J.M.; RUIZ-HUERTA CARBONEL, J.: *Principios de Economía*, McGraw-Hill, Madrid, 2003, p.294.

⁴⁸ El “flujo circular de la renta” se define como la <<la representación simplificada de la realidad (modelo) que recoge las relaciones que se producen entre los distintos agentes económicos. En su versión más elemental representa los intercambios entre las economías domésticas (demandantes de bienes y oferentes de factores) y las empresas (oferentes de bienes y demandantes de factores) que dan lugar a dos mercados (de bienes y de factores), y a dos flujos (real y monetario)>>. *Ibídem*, p.310.

⁴⁹ La “renta real” se puede definir como el <<valor de la renta expresado en los bienes que se pueden comprar con ella, por oposición a renta nominal, que se mide en unidades monetarias>>. En FISCHER, S.; DORNBUSCH, R. y SCHMALENSEE, R.: *Economía*, 2ª ed., McGraw-Hill, Madrid, 1989, p.981

⁵⁰ A este respecto véase RUBIO GUERRERO J.J.: *La ampliación de bases en el IRPF: de la renta económica a la renta efectivamente gravada*, Ponencia presentada al seminario, “opciones fiscales de los años ochenta”, Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, 1986.

del concepto de renta económica en un impuesto personal sobre las personas físicas⁵¹.

2. La renta de la propiedad y la renta de uso o disfrute

El gravamen sobre la riqueza constituida por la titularidad de bienes o derechos fue considerado por los sistemas tributarios como una de las manifestaciones de capacidad económica más evidentes de los sujetos⁵². Por todo ello, la imposición tributaria sobre el patrimonio de la persona física se desarrolló con anterioridad al gravamen de otras manifestaciones de riqueza. A tal consideración, cabe adicionar la simplicidad de medios que caracterizaba la gestión de los gravámenes sobre dichos bienes. Estas razones justificaban que nuestro sistema tributario se hubiera configurado inicialmente entorno al gravamen sobre el patrimonio inmobiliario. Como es sabido, a esta conceptualización respondía la Reforma Tributaria de 1845 cuya regulación marcó el comienzo del sistema fiscal español. La reforma se inspiró en el modelo tributario francés articulado sobre la imposición de producto de los bienes y derechos. La prevalencia del gravamen sobre los bienes patrimoniales posibilitó la calificación de nuestro sistema fiscal de Hacienda patrimonialista⁵³. Los gravámenes sobre los bienes patrimoniales surgieron durante la Revolución Francesa de 1789 y con posterioridad se difundieron por los países latinos. Por ello, esta forma de ordenación de la imposición tributaria fue calificada como estilo tributario latino. De forma paralela a este fenómeno

⁵¹ En LIPSEY, R.G.: *Introducción a la Economía Positiva*, ob. cit., p. 482.

⁵² A este respecto se puede destacar que <<desde muy antiguo se conoce la imposición de producto. La contribución territorial se conoció ya en las antiguas civilizaciones y es una de las formas fiscales más viejas; también los impuestos sobre las rentas de los edificios y sobre los beneficios comerciales e industriales gozan de amplia tradición. En el siglo XVIII los impuestos de producto habían alcanzado un gran desarrollo, aunque con defectos técnicos bien patentes que obligaron a la implantación, con la Revolución francesa, de un nuevo régimen, en el que se albergaban impuestos de producto objetivos, independientemente de la persona del contribuyente y estimados según signos externos, todo ello con un marcado carácter de generalidad y de justicia. Así se creó en Francia, a finales del siglo XVIII, un sistema que estaba integrado por cuatro impuestos: la contribución territorial, la contribución mobiliaria personal, la contribución industrial y el impuesto sobre puertas y ventanas. Este sistema tuvo una marcada influencia en aquellos países que eligieron el camino del gravamen de producto como principal forma de imposición en el pasado siglo>>. En FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública, introducción, presupuesto e ingresos públicos*, Universidad Complutense, Madrid, 1973, p.294.

⁵³ Véase en este sentido, CARRETERO PÉREZ, A.: *El sistema tributario español reformado*, Tecnos, Madrid, 1964, p.10.

tributario, cabe destacar el inicio de los procesos de formación de los Códigos civiles europeos. Entre los que destacó el Código francés inspirado en las costumbres de París, Derecho romano, Ordenanzas Reales y las leyes de la revolución⁵⁴. De la misma manera, el Código civil español, como pone de relieve CASTÁN TOBEÑAS <<está inspirado en el del Código Francés, que a su vez había seguido las huellas del romano o de Gayo>>⁵⁵. La diferenciación del Código civil español respecto de otros textos normativos se manifestaba en el tratamiento de la transmisión del dominio y de los derechos reales⁵⁶. Esta conceptualización tuvo una gran trascendencia fiscal porque las normas tributarias recogieron la diferenciación entre el dominio y la posesión para la articulación de los gravámenes sobre los bienes patrimoniales. La imposición tributaria sobre los bienes inmuebles requería la vinculación jurídica entre los elementos patrimoniales y la persona física. A tal fin respondía la articulación de las normas tributarias a través de la propiedad o la posesión contempladas en el Código civil. Desde la perspectiva del Derecho privado, el término dominio se identificaba comúnmente con la propiedad por lo que le correspondía las facultades propias de dicho título⁵⁷. El dominio sobre los bienes muebles o inmuebles concedía una serie de facultades a la persona que detentaba dicho título⁵⁸. Entre ellas se encontraba la facultad de desplazamiento de la posesión

⁵⁴ En CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho civil español, común y foral*, t. I., vol. I., Reus, Madrid, 1988, pp.219 y ss.

⁵⁵ En este sentido CASTÁN TOBEÑAS advierte que <<la principal innovación que hace nuestro Código es la de añadir a los tres libros del Código francés (relativos, respectivamente, a las personas, a los bienes y modificaciones de la propiedad, y a los distintos modos de adquirir la propiedad) un cuarto libro, dedicado a las obligaciones y contratos. Debíó obedecer esta reforma a la finalidad práctica de reducir la desmesurada extensión del libro III, o bien a la consideración teórica de que los contratos no son en Derecho Español modos, sino simplemente títulos, de la adquisición de la propiedad>>. *Ibidem*, p.249.

⁵⁶ Véase a este respecto DE LOS MOZOS, J.L.: <<Crisis del principio de abstracción y presupuestos romanistas de la adquisición del dominio en el Derecho español>>, *Anuario de Derecho Civil*, núm.25, 1972, pp.1027 y ss.

⁵⁷ A este respecto, conviene señalar que <<el concepto de propiedad primitiva en Roma es difícil de determinar; incluso no hay término concreto para designar la propiedad. Más tarde, en la época clásica se extienden los términos dominium y proprietas, y se va configurando el concepto de propiedad. Los autores suelen decir que la primera forma de propiedad romana fue el Dominium ex iure Quiritum, porque en la fórmula de la legis actio sacramento in rem el que reclamaba una cosa afirmaba que le pertenecía ex iure Quiritium>>. En TORRENT, A.: *Manual de Derecho Privado Romano*, Zaragoza, 1987, pp.185 y ss.

⁵⁸ En este sentido, cabe destacar que <<los autores antiguos, muy aficionados a catalogar las facultades del dominio, hablaron de los derechos de usar (*ius utendi*), disfrutar (*fruendi*), abusar (*abutendi*), poseer (*possidendi*), disponer (*disponendi*) y vindicar (*vindicandi*). Modernamente simplifican muchos autores y Códigos la clasificación, reduciendo las facultades del dominio a las dos categorías de facultades de goce o aprovechamiento y facultades de disposición>>. En CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho civil español, común y foral*, t. II., vol. I,

(*traditio*) que concedía a su titular el uso o disfrute del bien⁵⁹. La adquisición del dominio o del uso y disfrute del bien requería un acuerdo entre adquirente así como del transmitente. El acuerdo se reflejaba en un contrato realizado al efecto⁶⁰ o bien se materializa a través de la inscripción en un registro oficial⁶¹. La influencia del Derecho privado en las primeras regulaciones de la imposición sobre la renta de las personas físicas se manifestó en la configuración del gravamen sobre la renta de la propiedad y la renta de la posesión⁶². De forma complementaria, el Código civil reguló los supuestos en los cuales *<<la propiedad de los bienes da derecho por accesión a todo lo que ellos producen,*

Reus, Madrid, 1988, p.180. Adicionalmente otros autores ponen de manifiesto que *<<antiguamente se creía que el derecho de propiedad era un derecho elástico, que tenía todas las facultades o bien había perdido algunas voluntariamente su titular, una bolsa en la cual se introducían o sacaban las facultades del derecho. Actualmente, sin embargo, se piensa y define el derecho de propiedad como un derecho unitario que atribuye un poder directo e inmediato a su titular sobre una cosa, sin tener en cuenta las facultades que lo integran es ese momento determinado>>*. En OLIVAN LÓPEZ, F.; EZQUERRA SERRANO, M.R. y MUÑOZ BLAZQUEZ, F.M.: *Introducción al Derecho*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1990, p.235.

⁵⁹ En relación a la “Traditio” romana que posibilita la “posesión” de las cosas *<<resultan incluidos en esta fórmula los tres elementos que la tradición necesita, a saber: un elemento formal: la entrega de la cosa (corpus); un elemento subjetivo: la intención en las partes de transmitir y adquirir, respectivamente, la cosa (animus de traspaso), y un tercer elemento de naturaleza escuetamente jurídica y muy discutido: la relación que sirva de fundamento a la transmisión y la justifique (iusta causa traditionis)>>*. En CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho civil español, común y foral*, t. II., vol. I, ob. cit., pp.274 y ss. Sobre la “iusta causa traditionis”, conviene señalar que *<<el nombre y el concepto de titulus como expresivo de la causa de la transmisión aparece pronto. El Brachylogus (redacción francesa sobre las Instituciones de Justiniano, anterior al siglo XIII) exige un titulus traditionis procedens; y lo mismo sucede con las Exceptiones Petri (siglo XI) y con Lo Codi (siglo XII). Las escuelas llegaron a usar indistintamente las expresiones iusta causa y iustus titulus. El modus es una designación, de origen escolástico, que aparece posteriormente. En el siglo XVI, Juan Apel formula claramente la distinción entre titulus y modus, paralelamente a causa y traditio>>*. En GARCÍA CANTERO, G.: *Derecho civil español, común y foral*, t. II., vol. I, Reus, Madrid, 1988, p.280.

⁶⁰ Sobre la celebración de un contrato, que manifiesta la “titularidad” sobre los bienes, objeto de dicho acuerdo cabe destacar que *<<la principal innovación que hace nuestro Código es la de añadir a los tres libros del Código francés (relativos, respectivamente, a las personas, a los bienes y modificaciones de la propiedad, y a los distintos modos de adquirir la propiedad) un cuarto libro, dedicado a las obligaciones y contratos. Debí de obedecer esta reforma a la finalidad práctica de reducir la desmesurada extensión del libro III, o bien a la consideración teórica de que los contratos no son en Derecho español modos, sino simplemente títulos, de la adquisición de la propiedad>>*. En CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho civil español, común y foral*, t. I., vol. I., ob. cit., p.249.

⁶¹ Sobre la inscripción en registro oficial *<<en principio, las cuestiones de titularidad jurídica y de posesión deben estimarse situadas en planos diferentes. El Registro protege plenamente en cuanto a las primeras. La posesión, en sí mismo considerada, produce efectos con independencia del Registro. No obstante, el derecho de poseer (ius possidendi), que va inserto en el dominio y en ciertos derechos reales, ha de ser protegido por la inscripción, y esto se traduce en importantes ventajas que, en relación con la posesión, se conceden al titular del dominio o derecho real inscrito principalmente la presunción posesoria (...) y, el procedimiento de ejecución>>*. En CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho civil español, común y foral*, t. II., vol. I., ob. cit., pp.722 y ss.

⁶² El artículo 16.1, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que *<<se comprenderán como rendimientos procedentes de la propiedad o posesión de inmuebles rústico y urbanos (...)>>*.

o se les une o incorpora, natural o artificialmente>>⁶³. El mismo texto denominaba frutos a lo producido por la propiedad entre los que distinguía a los naturales, industriales y civiles⁶⁴. Adicionalmente, el Código civil contempló los supuestos de lo producido como consecuencia de la posesión de dichos bienes⁶⁵. Si bien, conviene advertir que el término frutos careció de correspondencia en las ordenaciones del gravamen sobre la renta de las personas físicas. En su lugar, las regulaciones optaron por la incorporación del término referido al producto para la descripción de lo producido por la propiedad⁶⁶. Aún más, el término frutos fue definido a través del empleo del vocablo producto. A este respecto FERRARA define los frutos como <<todo producto o utilidad que constituye el rendimiento de una cosa conforme a su destino económico y sin alteración de su sustancia>>⁶⁷. La prevalencia del vocablo producto en las normas tributarias se debió a numerosas circunstancias. En primer lugar a la configuración económica de los gravámenes sobre la renta de las personas físicas. En segundo lugar a la introducción del denominado “maquinismo” en los procesos productivos⁶⁸. En tercero y último lugar a la articulación del gravamen de las utilidades y de la

⁶³ Artículo 353 del Código Civil (Real Decreto de 24 de julio de 1889, por que se publica el Código Civil, Boletín Oficial del Estado, núm. 206, de 25 de julio de 1889).

⁶⁴ El artículo 355 del Código Civil señala que <<son frutos naturales las producciones espontáneas de la tierra, y las crías y demás productos de los animales. Son frutos industriales los que producen los predios de cualquier especie a beneficio del cultivo o del trabajo. Son frutos civiles el alquiler de los edificios, el precio del arrendamiento de tierras y el importe de las rentas perpetuas, vitalicias u otras análogas>>.

⁶⁵ El Código civil, en su artículo 356, establecía que <<el que percibe los frutos tiene la obligación de abonar los gastos hechos por un tercero para su producción, recolección y conservación>>.

⁶⁶ La Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta (Gaceta de Madrid, núm.358, de 23 de diciembre de 1932) establecía en sus artículos, 10, 12 y 13 la referencia al “producto” derivado de las “rentas de la posesión” y de las “rentas de la propiedad”.

⁶⁷ FERRARA cit. por OLIVAN LÓPEZ, F.; EZQUERRA SERRANO, M.R. y MUÑOZ BLAZQUEZ, F.M.: *Introducción al Derecho*, ob. cit., p.222.

⁶⁸ En este sentido <<el movimiento de la Revolución industrial no surgió por generación espontánea ni pudo imponerse con facilidad. El éxito de la industrialización se encuentra vinculado en cada caso a la conjunción de una serie de factores de tipo muy diverso. En primer lugar, a la serie de invenciones e ingenios que, cada vez con mayor intensidad, se irían aplicando –desde principios del siglo XVIII- a las actividades manufactureras y a la minería y de modo muy particular a la industria textil (y dentro de la misma, por condicionamientos muy concretos y significativos, preferentemente a la algodónera), definiendo de este modo al fundamental proceso de innovaciones técnico-científicas, que quedará caracterizado por el movimiento maquinista>>. En AA.VV.: <<La revolución industrial y la aparición del gran capitalismo>>, en la obra, *Historia Universal*, vol.17, Salvat, Madrid, 2004, pp. 151 y ss.

renta a partir de una distribución factorial de las fuentes productivas⁶⁹. Por todo ello, las diversas regulaciones de la imposición sobre la renta de las personas físicas se decantaron por el empleo del término producto.

3. El beneficio y la renta mercantil

El término “beneficio” se fundamentó en la incorporación de los sectores industriales y comerciales a la actividad productiva como nuevos agentes económicos. A ello contribuyó una nueva formulación teórica sobre los factores de producción que intervenían en un mercado de bienes y servicios. Como es sabido los factores de producción se encontraban conformados por la tierra, trabajo y capital de acuerdo a las teorías elaboradas por los economistas clásicos. El beneficio del empresario fue considerado el cuarto factor de producción incorporado por MARSHALL que inicialmente denominó “organización” en sus estudios⁷⁰. Esta aportación difería de las teorías que no diferenciaban entre el “beneficio” empresarial y las rentas de capital. Los postulados clásicos consideraban a la renta como el resultado de la acción conjunta del trabajo y capital⁷¹. Desde otra perspectiva la teoría sobre el beneficio propició su vinculación con el enfoque de la distribución del producto a partir de los postulados clásicos referidos al excedente. De esta manera, la

⁶⁹ A este respecto <<las innovaciones maquinistas reducen la fatiga del hombre trabajador, mejoran la manufactura y, de modo especial aumentan la producción. Así, por ejemplo, en determinados casos, un hombre al frente de una máquina realiza la producción de veinte hombres en el mismo espacio de tiempo>> de ello se desprende <<las posibilidades de multiplicación de los beneficios a través de la utilización de las revolucionarias innovaciones maquinistas (...)>> por tanto, <<de las posibilidades del industrialismo, dependía no del mantenimiento o mejoramiento de la calidad del producto, sino de la multiplicación de dicho producto. Vender más significaba ganar más. Y para vender más –junto con la ampliación del mercado- era preciso producir más. Por ello, la se trata fundamentalmente, en este sentido, de destacar que el aumento de beneficios, a través multiplicación de la producción, en una era de grandes avances de la técnica, en unas etapas de formidables manifestaciones de las posibilidades abiertas al progreso técnico, debe contemplarse de forma estrechamente vinculada a las nuevas posibilidades de bienestar, confort y comodidad, que dibuja el desarrollo de la civilización industrial>>. *Ibídem*, pp. 152 y ss. Además, téngase en cuenta que el término “factor” según, la Academia de la Lengua Española significa entre las diversas acepciones <<cada una de las cantidades que se multiplican para formar un producto>> asimismo, el término “factorial” significa el <<producto de todos los términos de una progresión aritmética>>. En REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la Lengua Española*, t. I, 20ª ed., Espasa-Calpe, Madrid, 1984, pp.626 y ss. Por tanto, la “distribución factorial” implica el reparto del valor del producto entre los factores de la producción.

⁷⁰ MARSHALL, A.: *Principios de economía*, Aguilar, Madrid, 1948, pp.201 y ss.

⁷¹ En ÁLVAREZ CORUGEDO, J.: <<La tributación del beneficio del empresario>>, *Revista de Economía Política*, núm. 5, 1970, p.63.

nueva consideración del beneficio se vinculó también a las teorías del “valor”⁷². También la incorporación de los sectores industriales o comerciales a la actividad productiva de las naciones posibilitó la correspondencia entre el “beneficio” y el “privilegio” otorgado a los socios de una sociedad por el Estado para el ejercicio mercantil⁷³. Esta conceptualización derivó hacia la consideración del Estado como un partícipe en el beneficio de la sociedad a través de los impuestos personales sobre la renta⁷⁴. Por tanto, el beneficio fue el objeto de gravamen referido a los resultados positivos obtenidos del ejercicio de una explotación económica que se recogió en numerosos ordenamientos tributarios⁷⁵. A este respecto, GOTA LOSADA explica dicha evolución a través

⁷² A este respecto RODRÍGUEZ CABALLERO señala que <<el desarrollo de la teoría del beneficio, dentro del enfoque de la distribución del producto a través del concepto de excedente adoptado por los autores clásicos, implicó consustancialmente el desarrollo de las teorías del valor. Y esto, por dos razones centrales: La primera fue la necesidad de homogeneizar magnitudes físicamente heterogéneas con objeto de obtener el excedente de un producto social neto y de un consumo necesario que se tomaban como datos en términos de mercancías físicas>>. En RODRÍGUEZ CABALLERO, A.: <<El valor y la teoría del beneficio>>, *Revista Economía Política*, núm. 78, 1978, p.113.

⁷³ La teoría del “beneficio” o “privilegio” <<se encuentra íntimamente relacionado con el origen histórico de la sociedad mercantil. En un principio, la concesión de la forma asociativa entrañaba un privilegio para aquellos que lo conseguían, privilegio que encontraba compensación en la aportación hecha al Estado de parte de los beneficios obtenidos>>. En FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública, principios y estructura de la imposición*, ob. cit., p.234. También, la teoría del beneficio como privilegio aparece definida por la Academia de la Lengua Española como <<el derecho que compete a uno por ley o privilegio>>. En REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la Lengua Española*, t. I., ob. cit., p.187.

⁷⁴ Véase núm. 24 y 25 de la Introducción del Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (Boletín Oficial del Estado, núm.79, de 3 de abril de 1973).

⁷⁵ Los antecedentes en nuestro sistema tributario de la vinculación del beneficio con los impuestos personales sobre la renta se encuentran en la Tarifa III de la Ley de 27 de marzo de 1900 estableciendo la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria (Gaceta de Madrid, núm.92, de 2 de abril de 1900). Esta regulación a través de la citada tarifa sometió a imposición a <<los comerciantes e industriales, cuando sus beneficios provengan de profesión, arte o industria, gravadas en la Contribución industrial y de Comercio>>. También en este mismo sentido, cabe destacar el supuesto referido a la “explotación industrial de un ayuntamiento” por el que <<en el servicio de abastecimiento de aguas a particulares por un Ayuntamiento se declaran sus beneficios sujetos a Tarifa 3ª, por estimar que en la fecha de su creación no estaba municipalizado el servicio, no pudiendo interpretarse por tanto que el precio del mismo es una tasa, sino que el contrato de suministro queda reducido a un convenio entre el Ayuntamiento y los particulares para el suministro de agua a domicilio. En el caso de la sentencia no le alcanza la reducción establecida en el art. 13 del R.D. de 3-11-28 (sentencia 22-12-31)>>. En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales*, segunda parte, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947, pp.80 y ss. Posteriormente, la Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta distinguió entre beneficios, ingresos y rendimientos como componentes de la renta imponible sometida a gravamen. Esta regulación establecía en su artículo 14 que <<por ingresos procedentes de los negocios comerciales e industriales se entenderá el beneficio comercial de la Empresa. Se entenderán incluidos en este concepto, cuando no lo fueren en alguno de los citados en los artículos anteriores los beneficios de los negocios de especulación, cualquiera que sea su forma y objeto>>. La prevalencia del término rendimiento sobre los

del <<beneficio contable, que se transforma en beneficio fiscal, por aplicación de las normas tributarias, es el producto neto o rendimiento neto de una actividad industrial, comercial, de servicios etc., realizada por una empresa mercantil>>⁷⁶. La evolución de la imposición personal transformó al Impuesto sobre actividades y beneficios en un rendimiento que se integraba en la base de un impuesto general sobre la renta. A partir de estas observaciones se puede señalar que los “beneficios” obtenidos por una explotación económica se integraron como un componente más de la renta a efectos de su imposición tributaria. Los criterios del gravamen sobre el beneficio se asentaban en su consideración como una “renta residual” o un “renta remunerada” que resultaba después de su intervención en el proceso productivo⁷⁷. La vinculación entre las normas societarias y las tributarias propició la aparición de conceptos como el de “renta mercantil”⁷⁸. Más recientemente, la proximidad generada entre las regulaciones tributarias y las normas societarias favoreció la utilización del

ingresos se puso de relieve en las reformas posteriores de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. En este caso se encontraban <<los rendimientos de producciones cinematográficas y gramofónicas- Se exceptúan del caso general de retención liquidándose directamente a productores, propietarios, alquiladores, etc. (O. de 9-5-33)>>. En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales*, segunda parte, ob. cit., p.150. En cualquier caso las regulaciones mantuvieron la referencia al término beneficio en los gravámenes sobre la renta derivada del ejercicio de una actividad económica hasta la reforma tributaria realizada por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del Sistema Tributario (Boletín Oficial del Estado, núm.142, de 13 de junio de 1964. La reforma convirtió al Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales en un gravamen a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷⁶ En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.185.

⁷⁷ ÁLVAREZ CORUGEDO distingue dos criterios que pueden seguirse para determinar el beneficio del empresario, al igual que con los demás factores de producción entre los que se encuentran <<1º. El beneficio del empresario es una renta residual una vez pagados los demás factores que intervienen en el proceso productivo. Esta renta residual se obtendría no sólo detrayendo de los intereses del capital propio y el trabajo propio del empresario, sino también las rentas de los valores inmateriales no atribuidos a la actividad del empresario. 2º El beneficio del empresario es una renta remunerada de acuerdo con la productividad marginal de la actividad. Este segundo criterio es eminentemente teórico ya que empíricamente se hace imposible determinar “ex ante” el beneficio que corresponde exclusivamente a la actividad empresarial de acuerdo con su productividad marginal>>. En ÁLVAREZ CORUGEDO, J.: <<La tributación del beneficio del empresario>>, ob. cit., p.63.

⁷⁸ A este respecto SOTO GUINDA contempla un concepto de “renta mercantil” por <<la relación entre el Impuesto sobre la renta personal y el Impuesto sobre Sociedades>> aunque se pueden distinguir tres alternativas de gravamen sobre la “renta” obtenida por las sociedades <<primeramente, las compañías deben ser tomadas en cuenta como instrumentos de sus accionistas, y sus beneficios deberían ser gravados como si fueran la renta propia del accionista (...). En segundo lugar, las compañías deben ser vistas como entidades independientes de sus accionistas, cuyos beneficios son gravables como si fueran personas naturales (...). El tercer enfoque al problema de la imposición sobre las sociedades sería el de renunciar a la aplicación del impuesto sobre la renta con respecto a los beneficios sociales>>. En SOTO GUINDA, J.: <<Introducción a un repaso histórico del desarrollo y evolución del Impuesto sobre la renta>>, *Hacienda Pública Española*, núm.30, 1974, pp.451 y ss.

concepto de “renta empresarial”⁷⁹. Dichas conceptualizaciones diferenciaban los rendimientos obtenidos por las actividades económicas del resto de componentes de la renta gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así mismo los citados términos posibilitaban su aplicación al rendimiento gravado en los impuestos personales sobre la renta de las personas físicas y jurídicas.

4. La renta contable y su representación

La imposición tributaria sobre las empresas mercantiles se fundamentaba en los resultados positivos obtenidos del ejercicio económico. La aplicación del método contable para la determinación de los beneficios o pérdidas de la actividad económica fue determinante en la imposición personal sobre la renta. Estas consideraciones posibilitaron la aparición del término de “renta contable” que debe ser entendido como un concepto previo a la determinación de la renta gravada en los impuestos personales. Así mismo, la medición del resultado obtenido por la realización de una actividad económica podía realizarse a través de dos procedimientos⁸⁰. El primero se basaba en la determinación de la diferencia entre el valor de capital de la empresa al finalizar el ejercicio económico y el capital inicial en la misma. En este caso, la representación contable de la riqueza se refería a una visión estática materializada en el patrimonio del sujeto en un determinado momento temporal⁸¹. El segundo procedimiento se fundamentaba como señala FERNÁNDEZ PIRLA en <<la consideración y medida directa de las dos corrientes de contrario signo que concurren en la formación del resultado de la empresa>>⁸². El método basado

⁷⁹ Véase, a este respecto, AA.VV.: *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario, base imponible, renta empresarial, y beneficios fiscales*, dirigida por J.J. FERREIRO LAPATZA, Marcial Pons, Madrid, 2008, p.68.

⁸⁰ En FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: <<El beneficio del ejercicio y su representación contable>>, *Revista de Economía Política*, núm. 19, 1957, p.1001.

⁸¹ La diferencia entre la renta y el patrimonio se encuentra en la consideración de la riqueza referida a momentos temporales distintos. Es decir << mientras la riqueza o patrimonio es un valor referido a un momento en el tiempo – la riqueza es una magnitud fondo- , la renta hace referencia a un período de tiempo – la renta es una magnitud flujo – que viene determinada por dos corrientes de signo opuesto: los ingresos y los gastos correspondientes al mismo período>>. En MUÑOZ MERCHANT, A.: *Introducción a la Contabilidad*, Ediciones Académicas, Madrid, 2011, p.49.

⁸² En FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: <<El beneficio del ejercicio y su representación contable>>, ob. cit., p.1001.

en la medición y diferencia entre la corriente de ingresos o gastos generados en la empresa fue el procedimiento adoptado por las normas tributarias. En este caso la consideración de los flujos de fondos se correspondía con una visión dinámica de la renta⁸³. El estudio de la corriente financiera originada en el proceso de producción de bienes y servicios obtenidos a través de los factores de producción fue el punto de partida para la explicación de la representación contable de la renta. La representación se fundamentaba en el principio de equilibrio contable entre las partidas del “debe” y “haber” referido a la renta. Todo possibilitó además la diferenciación de los ingresos respecto de la renta. Dado que, el conjunto de las retribuciones derivadas del flujo monetario recibía el nombre de ingresos. Desde esta perspectiva MARTÍN FERNÁNDEZ señala que <<el ingreso es el flujo monetario que entra en el patrimonio y renta es el resultado de la utilización de los ingresos>>⁸⁴. Esta matización puso de manifiesto la distinción entre los ingresos y la renta además de la incorporación del criterio de uso para la explicación de la visión dinámica de la riqueza⁸⁵. Por tanto, la renta se podía explicar a partir de la corriente financiera originada desde su entrada (ingreso) hasta su salida (uso) del patrimonio del sujeto. La conceptualización descrita distinguía por una parte el origen y por otra la aplicación de la renta. Si bien conviene observar que la representación referida a un determinado período de tiempo llevaba aparejada una visión estática de la renta circunscrita a dicho lapso temporal. A partir de estas consideraciones se podía explicar la representación contable de la renta porque su exposición aparecía referida a un determinado momento en el que se realizaban los

⁸³ La visión dinámica de la renta aparecía recogida en el núm. 16 de la Introducción del Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad cuando señalaba que <<las cuentas de resultados miden la renta de la empresa y describen su formación (...) y se presenta en el Plan con una concepción dinámica viva, de flujos, es decir, de entradas y salidas como componentes negativos y positivos de la explotación>>.

⁸⁴ En MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: <<Las entidades sin fines lucrativos y el Impuesto sobre Sociedades>>, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 1996, p.221.

⁸⁵ Esta perspectiva de análisis posibilitaba la distinción tributaria entre los rendimientos de capital mobiliario y las ganancias y pérdidas patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir del término rendimiento. A este respecto, los rendimientos de capital mobiliario se correspondían con los rendimientos corrientes de capital o <<percibidos en forma de flujos anuales>> mientras que las ganancias y pérdidas patrimoniales se equiparaban a los rendimientos acumulados u <<obtenidos en forma de diferencias interanuales de stock>> porque <<una plusvalía no es sino el equivalente financiero de una renta de capital acumulada en el valor de un activo durante un período de tiempo>>. En Informe sobre la reforma de la Imposición personal sobre la renta y el patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, p.83.

asientos. A tal fin es muy relevante la representación contable de la renta recogida en el informe de reforma tributaria de la Comisión, presidida por BRADFORD del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de Norteamérica⁸⁶. El documento se posicionó a favor de la medida de la renta <<utilizando el concepto contable de que la suma de los ingresos derivados de todas las fuentes en un período dado, es igual a la suma de todos los usos>>⁸⁷. La representación gráfica del concepto de renta se reflejaba a través del sistema de partida doble utilizado en la Contabilidad⁸⁸. En este caso los dos lados de la cuenta se encontraban en obligado equilibrio contable. Los usos se englobaban bajo el concepto de consumo, mientras que las fuentes se referían a los ingresos. La diferencia entre el saldo inicial y el final constituía el neto patrimonial de la economía doméstica⁸⁹. El concepto de renta según el Informe <<hace referencia a las adiciones o incrementos procedentes de la fuente y a la aplicación de tales incrementos en el período contable. Esto puede obtenerse simplemente sustrayendo los ahorros acumulados (neto patrimonial) al comienzo del período en ambos lados de la cuenta>>⁹⁰. Esta conceptualización se aplicaba a una unidad contable a la cual se referían las fuentes de renta. La unidad contable tomada de referencia fue la economía doméstica. Sin embargo, cabe poner de manifiesto que la atribución de los recursos a una unidad contable vinculada a una economía doméstica dificultaba la consideración fiscal de cada miembro de esa unidad

⁸⁶ Véase para una ampliación de las cuestiones referidas, U.S. TREASURY DEPARTMENT: *Blueprints for Basic Tax Reform*, report Chaired by D.F. BRADFORD, Government Printing Office, Washington, 1977.

⁸⁷ RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: *Informe Bradford. Propuestas para una reforma tributaria básica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p.99.

⁸⁸ El convenio fundamental del funcionamiento de las cuentas de Activo, Pasivo y Neto por el método de la partida doble implica que el Activo aparece a la izquierda y el Pasivo y el Neto a la derecha. De tal forma que se refleja <<en las cuentas de Activo, las existencias iniciales, las compras, las entradas del elemento patrimonial por otras razones y el aumento por cualquier causa del valor que representan, se reflejan en la parte izquierda de la cuenta. En cambio, las ventas, las salidas y las disminuciones del valor por cualquier causa se recogen en la parte derecha de la misma cuenta>>. Sin embargo, en las cuentas de Pasivo y Neto se registran <<los valores iniciales de los elementos patrimoniales y sus incrementos se escriben en la parte derecha de las cuentas, mientras que las disminuciones se anotan en la parte izquierda>>. En SÁEZ TORRECILLA, A.: *Contabilidad General*, vol. I, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pp.59 y ss.

⁸⁹ En RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: *Informe Bradford. Propuestas para una reforma tributaria básica*, ob. cit., pp.127 y ss.

⁹⁰ *Ibidem*, pp.127 y ss.

contribuyente⁹¹. También conviene añadir que la aplicación de la concepción contable a un sistema fiscal afectaba directamente a la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta. Esto se debe a que el principio contable implicaba que los ingresos percibidos en un período de tiempo debían ser iguales a la suma de sus aplicaciones. Esta conceptualización posibilitaba la configuración doctrinal de un impuesto sobre el gasto personal al convertir la cuantificación de un tributo de base-renta en un impuesto base-consumo⁹².

5. La tributación de la renta en estimación objetiva. La renta fiscal

La renta fiscal aparece vinculada con la determinación de los rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ésta se corresponde con el excedente de renta determinado a través de la estimación objetiva pero que no se encuentra gravado por el Impuesto. Desde este punto de vista BLASCO DELGADO define las rentas fiscales *<<como la diferencia entre la renta efectivamente obtenida por un empresario o profesional en el desarrollo de una actividad económica y la estimada aplicando el sistema de determinación objetiva de la base imponible>>*⁹³. Los precedentes tributarios de esta conceptualización se encontraban en las primeras regulaciones de la imposición personal sobre la renta. A esta configuración obedecía la Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta al señalar que *<<no se considerará nunca como defraudación la diferencia que eventualmente exista entre la renta estimada directamente con arreglo a los artículos 5º a 17 de esta Ley, ambos inclusive, y a la que resulte de la aplicación de los signos externos, siempre*

⁹¹ En este sentido el Informe BRADFORD señalaba que *<<un concepto de renta como uso de recursos implica que la capacidad de pago de cada sujeto incluya el consumo y las variaciones en el neto patrimonial financiados por transferencias de otros miembros de la familia. Llevado a un extremo, este tratamiento independiente de los miembros de la familia exigiría el cálculo del impuesto, incluso para los menores de edad. Principalmente a causa de este problema se recomienda que la familia sea la unidad contribuyente básica>>*. *Ibídem*, p.213.

⁹² A este respecto, el Informe BRADFORD al referirse a la dualidad de índices tomados en consideración, respecto a la renta señalaba que *<<esto es equivalente a convertir la base de renta tipo incremento en una base tipo consumo>>*. *Ibídem*, p.123. En este sentido GOTA LOSADA ha puesto de relieve que *<<la base imponible se determinará utilizando el concepto contable en el que la suma de los ingresos derivados de todas las fuentes en un período dado es igual a la suma de todas las aplicaciones (consumo más incremento neto patrimonial)>>*. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.102.

⁹³ En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex nova, Valladolid, 1997, p.313.

que éstos hubieran sido declarados exactamente y en plazo legal por el contribuyente>>⁹⁴. Este sistema de determinación del gravamen de la renta se intensificó con la reforma tributaria de 1957. La reforma configuró un sistema tributario basado en las evaluaciones globales y en los conciertos con los contribuyentes en detrimento de la llevanza de la contabilidad⁹⁵. Este modelo impositivo se reflejó en la implantación del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas en el que se equiparó la “renta estimada” por signos externos con la “renta obtenida”⁹⁶. Sin embargo, la aprobación de Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas suscitó una serie de cuestiones acerca de la conveniencia del gravamen o de la exoneración de las denominadas rentas fiscales⁹⁷. Posteriormente, una serie de resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo determinó la no sujeción de dichas rentas⁹⁸. La confirmación de esta postura se recogió en el

⁹⁴ La Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta disponía en su artículo 33 que <<no se considerará nunca como defraudación la diferencia que eventualmente exista entre la renta estimada directamente con arreglo a los artículos 5º a 17 de esta Ley, ambos inclusive, y a la que resulte de la aplicación de los signos externos, siempre que éstos hubieran sido declarados exactamente y en plazo legal por el contribuyente>>.

⁹⁵ A este respecto GOTA LOSADA pone de relieve que <<Carlos Cubillo defensor acérrimo de la determinación del beneficio de las sociedades por medio de la contabilidad, criticó en su momento y con toda razón las evaluaciones globales y convenios, destacando un hecho realmente anormal e injustificable, a saber: la aparición de las llamadas “rentas fiscales” que eran los beneficios o ventas que excedían, por la imperfección del sistema, de las cifras evaluadas o convenidas>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.336.

⁹⁶ Según el artículo 5.2 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm.67, de 18 de marzo de 1968).

⁹⁷ A este respecto, cabe señalar que, la oposición al gravamen de las “rentas fiscales” se encontraba representado entre otros; DE LUIS DIAZ-MONASTERIO, F.: <<¿El fin de la estimación objetiva singular?>>, *Crónica Tributaria*, núm.33, 1980, pp.97 y ss. También, BANACLOCHE PÉREZ, J.: <<La renta irregular: Incrementos y disminuciones patrimoniales>>, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.142, 1979, p.80. Así como, ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: <<La modificación del sistema simplificado en el régimen de estimación objetiva singular y sus consecuencias>>, *Crónica Tributaria*, núm. 37, 1981, p.165. En un sentido contrario y por tanto favorable al gravamen de las “rentas fiscales” se encuentran; ABELLA POBLET, E.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Publicaciones Abella, Madrid, 1980, p.465. Además de DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: <<Los incrementos y disminuciones de patrimonio desde una perspectiva de derecho interno>>, en la obra colectiva, *Estudios sobre tributación bursátil*, Civitas, Madrid, 1987, pp.348 y ss.

⁹⁸ Sobre la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas <<un problema esencial que plantea la aplicación del régimen de estimación objetiva singular es determinar si cuando se produce – a favor del contribuyente – una diferencia entre el beneficio realmente obtenido y el beneficio derivado de la aplicación de las normas legales, el primero deberá tributar como incremento patrimonial en el período en que aflore. Esta era la postura que inicialmente mantuvo la Administración y que encontraba respaldo en el art. 78,1, c) del vigente reglamento del Impuesto. Sin embargo una resolución del Tribunal Económico-Administrativo provincial de Oviedo – de 14 diciembre 1983 – se pronunció en sentido

Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio al señalar que *<<no se someterán a gravamen las “rentas fiscales” que puedan producirse por aplicación del sistema de estimación objetiva>>*⁹⁹. Finalmente, esta polémica se resolvió con la incorporación de una previsión específica referida a la no sujeción de las rentas fiscales por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁰⁰. Adicionalmente, cabe señalar que, la renta fiscal también se relacionó con los supuestos de no sujeción en el ámbito de los incrementos y disminuciones de patrimonio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta renta resultaba de la aplicación del régimen de Estimación Objetiva Singular cuando la “renta neta real” era superior a la “renta neta gravada” por el Impuesto. En este caso, la cuestión planteada se refería a la tributación de ese pretendido incremento de patrimonio como consecuencia de la realización de inversiones que el empresario o profesional no podía justificar. Las regulaciones posteriores del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mantuvieron el criterio de no sujeción. La calificación tributaria que correspondía a la renta fiscal era de ganancia patrimonial pero en este caso dicha renta no se gravaba por el Impuesto¹⁰¹. Igualmente, cabe negar a estos supuestos la calificación de

contrario, señalando que “en caso de que se considerará dichos rendimientos como sujetos a renta como incrementos de patrimonio, supondría en la práctica la no virtualidad del régimen simplificado de la estimación objetiva, lo que llevaría a cierta perplejidad al contribuyente al que se le señala que declarando realmente sus ventas y aplicando sobre las mismas los porcentajes establecidos, el resultado será el beneficio gravable; si después esa diferencia entre el beneficio comercial y el fiscal se grava como incremento de patrimonio, se produciría primero, una discriminación entre los obligados a hacer declaración y los que no lo están en el Impuesto sobre el Patrimonio o, segundo, se induciría a falsear la declaración del patrimonio...”. La Resolución es importante, porque sienta un precedente –establecido por un órgano administrativo, aunque desempeñe funciones jurisdiccionales- cuyos resultados son aplicables a todos los acogidos al régimen de estimación objetiva singular, sea cual sea el procedimiento al que se acojan>>. En MARTÍN QUERALT, J.: *<<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>*, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1985, pp.126 y ss.

⁹⁹ En Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio, ob. cit., p.58.

¹⁰⁰ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm. 136, de 7 de junio de 1991) disponía en su artículo 69.5 que *<<la aplicación de los regímenes de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de los incrementos de patrimonio que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos regímenes (...)>>*. A este respecto, véase, LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y LÓPEZ MOLINO, A.M.: *<<El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios cautelares>>*, *Información Fiscal*, núm. 29, 1998, p.48.

¹⁰¹ La vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio excluyó *<<como ganancias patrimoniales las*

ganancia no justificada con la correspondiente inclusión de dicha renta en el período impositivo en el que se pusiera de manifiesto¹⁰². A pesar de todo ello, el contribuyente podía renunciar a la aplicación de la estimación objetiva en cuyo caso la renta gravada se correspondía con aquella efectivamente obtenida. Como corolario de todo lo anterior se puede resaltar que el problema relativo a la denominada renta fiscal se encontraba vinculado con los rendimientos medios contemplados en la estimación objetiva de Impuesto. Desde este punto de vista, el “rendimiento medio” operaba como un “rendimiento mínimo” de la actividad económica que se aplicaba con independencia de la obtención de una renta real superior o inferior por el contribuyente¹⁰³.

III. ENFOQUES DOCTRINALES SOBRE LA CONCEPTUALIZACIÓN DE LA RENTA

El estudio multidisciplinar puso de relieve la complejidad para la determinación de un concepto jurídico-tributario de la noción de renta. La consecución de una definición de renta resultaba extremadamente difícil a partir del análisis anterior. El enfoque dado por cada disciplina científica condicionaba la definición de renta resultante de dicha configuración. Por todo ello y con el

*rentas fiscales derivadas de la diferencia entre el rendimiento real de un actividad económica y el que se tenga que computar de acuerdo con el régimen de estimación objetiva (art.31.2.2ª LIRPF)>>. En IGLESIAS TORRENS, Y.: <<La nueva regulación de la renta del ahorro>>, en la obra colectiva, *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Bosch Editor, Barcelona, 2010, p.75.*

¹⁰² A este respecto PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 3ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2000, p.339.

¹⁰³ En el Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario se ponía de relieve que <<el gravamen sobre rendimientos medios perjudica siempre a quien no alcanza la media. Pero esto no desvirtúa las ventajas del gravamen. Aunque el perfeccionamiento del sistema deba llevar a la no tributación cuando circunstancias excepcionales anulen toda la posibilidad de renta. Así se prevé en la estimación objetiva en España en casos de inundación, incendio u otras situaciones de excepción>> de esta manera <<el sistema simplificado sustituye, al cambiar su objeto, el impuesto sobre el rendimiento neto efectivo por un impuesto sobre rendimientos medios, un índice éste de capacidad tan válido a los ojos de la Constitución como el rendimiento efectivo>> sin embargo <<en España se ha consolidado la idea de que con el régimen simplificado se deja de gravar, en muchos caso, parte de la renta efectivamente obtenida que “debería” ser gravada también, aplicándosele al ahorro fiscal producido el nombre de “renta fiscal”. Esta equivocada opinión llegó hasta el punto de hacer necesaria una norma que de modo expreso estableció la no tributación del exceso de renta efectiva sobre la renta media fijada por el sistema simplificado>> en definitiva <<no se produce pues ningún exceso no gravado ni se puede ni debe aplicar a tal diferencia de gravamen el ridículo nombre de “renta fiscal”>>. En AA.VV.: *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario*, dirigida por J.J. FERREIRO LAPATZA, ob. cit., pp. 202 y ss.

propósito de establecer un marco general de estudio del concepto de renta se procede a examinar a continuación las posiciones doctrinales sobre su conceptualización. Su estudio nos permitirá extraer pautas generales y comunes para la delimitación de la noción de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si bien conviene señalar que inicialmente como ha puesto de relieve SOTO GUINDA eran <<dos grandes grupos las formulaciones definidoras de la renta a efectos tributarios: las adscritas a la que se conoce como teoría de la fuente y las encuadradas en la denominada teoría patrimonial>>¹⁰⁴. En la actualidad se observan distintas corrientes doctrinales que desarrollan el concepto de renta por una parte desde la afluencia de recursos económicos y de otro a partir de su gasto¹⁰⁵. En el primer enfoque se parte de la teoría del acrecentamiento que reúne a todas aquellas corrientes doctrinales que explican la noción de renta desde su origen o afluencia al individuo. La segunda postura se refiere a la teoría de la disposición de la renta que explica este concepto a partir de su utilización o aplicación. Como acaba de exponerse, las posiciones doctrinales han sido múltiples y variadas en su fundamentación así como en su planteamiento. Ello implica la imposibilidad material de recoger todas las aportaciones en buena medida porque rebasa el verdadero sentido y objeto de este trabajo. Por todo ello, sin ánimo de ser exhaustivo en su exposición pero riguroso en destacar las más interesantes para nuestro estudio se realizará una agrupación de las posiciones doctrinales de acuerdo a una serie de notas comunes. A tal fin merece destacarse la clasificación realizada por TORRES DIEZ al sistematizar las teorías sobre la renta en tres grandes grupos. El primero reúne a las aportaciones que se fundamentan en la afluencia de ingresos al individuo en un determinado período de tiempo. Esta clasificación agrupa a las teorías de la fuente y de la periodicidad que en su evolución posterior permitió la concepción dinámica de la renta. El segundo agrupa a los postulados sobre el acrecentamiento patrimonial del sujeto. Esta clasificación reúne a las teorías del incremento neto patrimonial que permitió la elaboración de la concepción

¹⁰⁴ En SOTO GUINDA, J.: <<Presentación del estudio de P.H. WUELLER. La definición de renta gravable>>, *Hacienda Pública Española*, núm.48, 1977, p.253.

¹⁰⁵ También a este respecto SOTO GUINDA ha puesto de manifiesto que <<en la actualidad, la problemática inmersa en la definición de la renta gravable se ha desplazado inexorablemente de aquel centro de atención>> en este caso se incluyen las aportaciones doctrinales <<entre las perspectivas del uso o del origen de la renta>>. *Ibidem*, p.253.

estática de la renta. En tercer y último lugar se encuentran las aportaciones sobre la disposición de la renta. Esta clasificación reúne a las teorías que explican la renta a partir de su utilización o aplicación y permitió la elaboración de la conceptualización sobre la “renta disponible”¹⁰⁶. También merece destacarse las aportaciones realizadas por los tratadistas alemanes recogidas y sistematizadas en nuestra doctrina por HERRERA MOLINA referidas a las teorías de la renta del mercado y del Estado fiscal¹⁰⁷. Por todo ello, el análisis de los enfoques doctrinales sobre la conceptualización de la renta se estructurará desde las consideraciones expuestas anteriormente. En primer lugar se analizarán las aportaciones basadas en la teoría de la fuente y sus manifestaciones doctrinales. El segundo análisis se basará en el estudio de las teorías del acrecentamiento agrupadas en este trabajo bajo la denominación de la teoría del incremento neto patrimonial. En este caso, la consideración de renta se fundamenta en un aumento de riqueza neta una vez minorados los gastos necesarios para su obtención. En tercer lugar se examinarán las teorías sobre el concepto de renta en términos de disposición. Desde esta perspectiva, las aportaciones se dirigen a la explicación de la renta desde su aplicación o destino por el sujeto de imposición. Estas corrientes doctrinales fundamentaban la disposición de la renta en el consumo o el ahorro realizado. Finalmente y en cuarto lugar se estudian las aportaciones realizadas por los tratadistas alemanes. El examen de este enfoque entronca con las teorías de la intervención de los factores de producción en un mercado de bienes y servicios.

¹⁰⁶ A tal fin merece destacarse la clasificación realizada por TORRES DIEZ al señalar que << puede ponerse de manifiesto de tres maneras distintas: 1) Mediante contemplación de ingresos y gastos que surgen en un período determinado, apareciendo así el beneficio como diferencia entre dos corrientes que están ocurriendo en el tiempo, por lo que suele llamarse – concepción dinámica de la renta-; nótese que esta concepción es más amplia de lo que suele llamarse – teoría de la Fuente o de la periodicidad – que vincula la renta a los flujos positivos y negativos que surgen de una fuente productiva, estable y permanente. 2) Mediante una comparación entre los patrimonios netos de fin y de principio del período considerado, lo que suele llamarse – concepción de la renta como incremento patrimonial – o también – teoría estática comparativa de la renta-. 3) Finalmente, puede considerarse la renta como la riqueza disponible para el sujeto, bien para el consumo o para la inversión, por lo que suele llamarse – concepción de la renta por su destino – o – teoría de la renta disponible->>. En TORRES DIEZ, C.J.: *La determinación fiscal del patrimonio y la renta de la empresa. Jornadas de estudio*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Intendentes al servicio de la Hacienda Pública, Madrid, 1969.

¹⁰⁷ HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad Económica y sistema fiscal*, ob. cit., p. 586.

1. La teoría de la fuente y sus manifestaciones

Los primeros trabajos que abordaban el estudio de la renta y su tributación aparecían vinculados a la teoría de la fuente formulada por HERMANN¹⁰⁸. Este postulado distinguía el concepto de renta respecto de la noción de fuente, en la cual, ésta última a su vez se correspondía con el capital o patrimonio¹⁰⁹. Esta teoría partía de dos conceptos por un lado la renta y por otro el capital o patrimonio. Ello justificaba una tributación diferenciada fundamentada en el criterio de la separación de la renta respecto de la fuente¹¹⁰. Desde este enfoque doctrinal aplicado a la imposición tributaria significaba que las ganancias de capital originadas por la transmisión del patrimonio o por el incremento de su valor eran consideradas operaciones patrimoniales y no de renta. Las manifestaciones sobre la teoría de la diferenciación entre renta y patrimonio se encontraban relacionadas también con los criterios de periodicidad, conservación de la fuente y productividad. La integración de todos los criterios anteriores posibilitaba además la configuración de una teoría de carácter ecléctico sobre la renta. Por el interés para la consecución del objeto de este trabajo se estudian a continuación los criterios referidos a la periodicidad, conservación de la fuente, productividad y la teoría ecléctica integradora de todas las anteriores. En primer lugar se examina la teoría de la periodicidad explicada a través de los conceptos de fuente y la regularidad de la renta. En este caso, la renta era el producto que fluye regularmente durante un tiempo. Los componentes de la renta se referían a las fuentes productoras de ingresos periódicos. La noción de renta excluía a todo ingreso de carácter excepcional y no periódico. Por todo ello, la construcción doctrinal delimitadora

¹⁰⁸ Según HERMANN cit. por SCHANZ la renta se podía definir como <<la suma de los bienes económicos o de cambio que se añaden en un determinado período de tiempo al patrimonio primitivo y no disminuido de una persona, la cual los puede utilizar a su entera voluntad>>. En SCHANZ, G.v.: <<El concepto de renta y las Leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta>>, *Hacienda Pública Española*, núm.3, 1970, p.157.

¹⁰⁹ La mayoría de los tratadistas identificados con esta línea de pensamiento distinguían el concepto de renta, del patrimonio o capital. Así, VOCKE contraponía el concepto de renta del traspaso de patrimonio. ROSCHER distinguía el ingreso de la renta. MANGOLD y MITHOFF contraponían la renta ordinaria a las rentas extraordinarias. Por su parte, COHN y WAGNER vinculaban el concepto de renta con su obtención de forma regular. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit. p.187.

¹¹⁰ La teoría de la imposición sobre la fuente atribuida a HERMANN aparece vinculada con la tierra y la agricultura como fuente principal de la riqueza. En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.96.

de la renta en función de la afluencia de ingresos periódicos fue denominada teoría de la periodicidad¹¹¹. También esta nota diferenciadora aparecía vinculada con la certeza de tal forma que aquellos ingresos caracterizados por la incertidumbre en su obtención carecían de la consideración de renta. A estos efectos, los rendimientos vinculados a las actividades de las que derivaban los ingresos inciertos se encontraban libres de imposición tributaria. En su génesis histórica esta teoría se relacionaba con los rendimientos obtenidos de la tierra en contraposición a las actividades del comercio y de la industria cuyos ingresos se consideraban inciertos. Desde este enfoque doctrinal aplicado a la imposición tributaria implicaba que los premios de lotería y donativos carecían de la consideración de renta debido a la falta de periodicidad en su obtención. De la misma manera las herencias, legados y donaciones se encontraban excluidos del concepto de renta porque todo ellos carecían del criterio de la periodicidad en su obtención al tener un carácter esporádico. En segundo lugar se estudia el criterio de conservación de la fuente por su relación con el mantenimiento del patrimonio generador de las rentas cuyo tratadista más relevante fue SCHMOLLER¹¹². Las teorías asentadas sobre la conservación de la fuente implicaban que el concepto de renta era el resultado de restar de todos los ingresos obtenidos a aquellos gastos necesarios para mantener el capital en su cuantía inicial y en las mismas condiciones productivas. En este planteamiento se encontraba la justificación de la deducción de los gastos necesarios tendentes a mantener la capacidad productiva aplicada inicialmente en la consecución de las rentas del trabajo y posteriormente a las derivadas del capital. A este respecto GOTA LOSADA explica que *<<el capital es la fuente, que debe ser mantenida en su dimensión inicial y en perfecto funcionamiento, y la renta es el conjunto de bienes, servicios y disfrutes, procedentes de dicha fuente o capital>>*¹¹³. En esta teoría, el concepto de renta excluía a todo

¹¹¹ Según NEUMARK, la aparición de la teoría de la periodicidad de la renta se situó en torno al año 1832, con la publicación del trabajo titulado "Investigaciones sobre la economía estatal" de HERMANN. En NEUMARK F.: <<Problemas de la teoría general de la renta, Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista>>, *Editorial de Derecho Financiero*, 1964, p.37.

¹¹² SCHMOLLER cit. por GOTA LOSADA definió la renta como *<<la suma de los medios que el individuo, sin necesidad de recurrir a su patrimonio, puede utilizar dentro de un período económico para sí mismo o para su familia, para sus necesidades espirituales y corporales, para su recreo y salud; en una palabra, para la elevación de su personalidad>>*. En GOTA LOSADA: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.186.

¹¹³ *Ibidem*, ob. cit., p.186.

ingreso que derivará de una pérdida o disminución del patrimonio y que por tanto menoscabará la conservación de la fuente. En tercer lugar se examina el criterio de la productividad que se relacionaba con aspectos económicos de la renta referidos al sistema de producción. Por ello, este enfoque doctrinal fue denominado como la teoría basada en el criterio de la productividad. La conceptualización de la renta como el resultado de un proceso productivo presenta un gran interés por su relación con la noción de producto. Desde este punto de vista, la renta se relaciona con el resultado económico obtenido por los factores de producción que en este caso se denominaba producto¹¹⁴. A este respecto, BICKEL define el producto como <<el resultado económico atribuido a un determinado factor de producción, puesto en relación con su fuente y origen>>¹¹⁵. La relación entre la renta y el producto implicaba que éste era objeto de imposición tributaria. En esta corriente doctrinal, también se incluían los trabajos de HELD¹¹⁶. Desde esta perspectiva solamente se consideraba renta a aquella obtenida de la realización de una actividad económica en el marco de un proceso productivo. La renta obtenida de esta forma se denominaba “renta primaria” que se contraponía a la “renta secundaria” porque ésta no derivaba de un proceso productivo. Sin embargo, el gravamen solamente recaía sobre la renta primaria en tanto que el factor de producción aparecía vinculado con la participación en el proceso productivo y en la formación de la renta nacional¹¹⁷. En este sentido, el autor señalado anteriormente explicaba que <<cada vez que un individuo llega a percibir una porción de la renta nacional, parte de esa renta del individuo puede ser exigida por el recaudador de impuestos. En otras palabras: todo el que recibe una renta “primaria” es susceptible de quedar sometido a imposición>>¹¹⁸. También existía una diferenciación entre el gravamen de la renta primaria y la

¹¹⁴ Véase para una ampliación de la materia abordada en este apartado BICKEL, W.: <<Impuestos objetivos a las utilidades>>, *Tratado de Finanzas*, t. II, El Ateneo, Buenos Aires, 1961.

¹¹⁵ BICKEL cit. por LANGA, E. y GARAIZABAL, J.M.: *Diccionario de Hacienda Pública*, 2ª ed., Pirámide, Madrid, 1990, p. 152.

¹¹⁶ Véase para una ampliación de la cuestión examinada HELD, A.: *Die Einkommensteuer*, Bonn, 1872.

¹¹⁷ La distribución primaria de la renta se puede definir como <<el reparto de los ingresos obtenidos como consecuencia de la venta de la producción entre los trabajadores asalariados, por una parte, y los titulares de la propiedad y de la empresa, por otra>>. En AA.VV.: *Manual de Economía Política*, coordinada por DIEGO GUERRERO, ob. cit., p. 195.

¹¹⁸ HELD cit. por WUELLER, P.H.: <<El concepto de renta gravable>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 48, 1977, p.262.

conservación de las fuentes de renta¹¹⁹. Todo ello permitía al autor reseñado distinguir entre la “renta gastada” y la “renta pura” equiparando esta última con el capital al poner de relieve que *<<carece de utilidad distinguir entre renta bruta y neta. Sin embargo, es conveniente aludir a la parte de la renta personal que subsiste tras satisfacer las necesidades más urgentes, calificándolas de renta “pura”. Esta distinción es útil porque la renta “pura” puede transformarse en capital, en tanto que la cantidad de renta gastada con otros fines está predeterminada por las necesidades>>*¹²⁰. Esta teoría permitió el desarrollo de nuevas conceptualizaciones de la renta basadas en las necesidades del sujeto. Desde una perspectiva tributaria la consideración de este enfoque doctrinal permitía que las herencias, donaciones y premios de lotería se encontraran excluidos del concepto de renta porque dichos ingresos no derivaban de una compensación por la participación en el proceso productivo. En cuarto y último lugar cabe poner de manifiesto la existencia de teorías eclécticas o aportaciones integradoras de las corrientes doctrinales examinadas anteriormente. El enfoque doctrinal ecléctico aparecía representado por GUTH al reunir en una teoría a los criterios de periodicidad, productividad y el principio de conservación de la fuente¹²¹. Este tratadista define la renta como *<<cualquier incremento de capacidad económica que fluye con cierta regularidad de una fuente determinada. El receptor puede disfrutar la renta, consumirla o destruirla sin menoscabar su capital>>*¹²². También los tratadistas italianos abordaron el estudio de la renta a partir de la integración de los criterios aplicables a la teoría de la fuente. El representante de la corriente ecléctica entre los autores italianos se encontraba en GRAZIANI¹²³. Este tratadista delimitaba el concepto de renta a partir de los criterios de periodicidad y de conservación de la fuente. Si bien no tomaba en consideración el criterio de la productividad para la delimitación del concepto de renta.

¹¹⁹ *Ibidem*, p.263.

¹²⁰ *Ibidem*, p.261.

¹²¹ Véase para una ampliación de la materia abordada en este apartado GUTH, F.: *Die Lehre von Einkommen in dessen Gesamtzweigen*, Leipzig, 1878.

¹²² GUTH cit. por, WUELLER, P.H.: *<<El concepto de renta gravable>>*, ob. cit., p.263.

¹²³ Véase para una ampliación de la cuestión examinada GRAZIANI, A.: *Istituzioni di economia politica*, Torino, 1925.

2. La teoría del incremento neto patrimonial

La teoría del incremento neto patrimonial consideraba a la renta como la suma de todos los ingresos que contribuyen a incrementar el patrimonio de quien los recibe. Por ello, esta corriente doctrinal también se denominó teoría patrimonial de la renta. El planteamiento principal de esta construcción teórica residía en que la renta no podía separarse del patrimonio. El criterio de separación de la renta respecto del patrimonio carecía de sentido en contraposición a la formulación establecida por la teoría de la fuente. Tampoco tenían cabida los criterios de periodicidad y productividad para la delimitación de la renta porque ésta se encontraba indisolublemente unida al patrimonio. La aparente contradicción de la teoría del incremento neto patrimonial por la vinculación entre fuente y renta se resolvía a través de la consideración de ésta última como generadora por modificación o alteración del patrimonio a lo largo de un período de tiempo determinado¹²⁴. Adicionalmente, la explicación de estos postulados se fundamentaba en que el patrimonio se correspondía con una visión estática de los bienes o derechos. Mientras que la renta respondía a una visión dinámica. El desarrollo posterior de la teoría del incremento neto patrimonial derivó hacia la consideración de la renta como la afluencia neta de riqueza. También su evolución posterior consideró a la renta como un sistema de entrada de bienes y servicios en el patrimonio del sujeto. Ambas corrientes doctrinales se analizarán a continuación con la finalidad de realizar una delimitación más completa de la teoría del incremento neto patrimonial. En primer lugar se examina la teoría sobre la afluencia neta de riqueza atribuida SHANZ en una etapa posterior a la formulación de los postulados sobre el incremento neto patrimonial¹²⁵. La nueva teoría ampliaba la definición de renta a toda capacidad económica que afluía al individuo¹²⁶. A tal fin, la renta era

¹²⁴ SCHANZ señalaba que la renta <<se manifiesta como incremento patrimonial neto ocurrido en un determinado período de tiempo con inclusión de las utilidades y prestaciones monetarias de terceros>>. En SCHANZ, G.v.: <<El concepto de renta y las Leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta>>, ob. cit., p.165.

¹²⁵ Esta teoría fue explicada por SCHANZ, G.v.: <<Der Einkommensbegriff>>, *Finanz-Archiv*, 1986, pp. 1-30.

¹²⁶ SCHANZ cit. por WUELLER señalaba que la definición de renta <<guarda relación con la capacidad económica de las personas. Cuando deseamos determinar la renta de un individuo hemos de preguntar qué poder económico ha afluído a una determinada persona a lo largo de un cierto período. En otras palabras, deseamos conocer qué medios han entrado en el poder de disposición de una persona concreta que permiten que, durante el período en cuestión, no

definida <<como la entrada o afluencia neta de riqueza (Reingewinn) a lo largo de un determinado período de tiempo>>¹²⁷. Desde esta perspectiva, la renta se definía como el aumento que experimentaba el patrimonio de una persona a lo largo del ejercicio considerado. Si bien, conviene resaltar, la vigencia del principio de conservación de la fuente que se materializaba en la permanencia del patrimonio. La determinación final de la renta se realizaba a través de la suma del aumento de bienes o servicios y el valor de los bienes patrimoniales. A estos últimos se restaban los gastos necesarios para mantener el capital y las disminuciones patrimoniales originadas en el mismo período¹²⁸. Desde este punto de vista, este posicionamiento coincidía con la fundamentación realizada por GARELLI¹²⁹. Este tratadista definía la renta como <<la total riqueza producida durante determinado período, que representa una adición neta al valor del patrimonio del propietario>>¹³⁰. Cabe concluir finalmente que este enfoque doctrinal contemplaba un concepto extenso de renta porque se incluían todos los bienes cedidos por terceros para un uso personal en ausencia de retribución alguna por su utilización¹³¹. En segundo lugar se

incurra en débitos personales>> así mismo la renta <<no pertenece a la categoría del beneficio; no debe considerarse el resultado de convenciones contables. La renta es una entidad que no puede desgajarse de un individuo dado y de la satisfacción de sus necesidades>> por tanto el <<concepto de renta únicamente de forma muy remota está relacionado con la producción. De estas consideraciones se desprende directamente no sólo que la renta incluye los beneficios obtenidos a través del intercambio de bienes y otras transacciones empresariales, sino que además cubre otras partidas, tales como los flujos de satisfacción derivados del disfrute del ocio y del uso de la propia vivienda o jardín>> de esta manera la <<renta es la entrada de un flujo de capacidad económica durante un período de tiempo dado, incluyendo los rendimientos derivados del uso de bienes o cosas (Nutzungen) y los servicios valorables pero no pagados prestados por tercera persona (...) la renta incluye todos los rendimientos, beneficios, servicios susceptibles de valoración, donativos, herencias, legados, premios de lotería, rentas o pensiones por contratos de seguro y ganancias especulativas de todo tipo, deducidas las cargas por intereses y las dotaciones por depreciación del capital>>. En WUELLER P.H.: <<El concepto de renta gravable>>, ob. cit., pp.265 y ss.

¹²⁷ *Ibidem*, p.266.

¹²⁸ A este respecto WUELLER pone de manifiesto que <<los legisladores germanos, en contraposición a sus colegas anglosajones establecieron el denominado “Ergänzungssteuern” (Impuestos complementarios). Estos impuestos complementarios se introdujeron por la convicción general de que la renta no constituía, tomada aisladamente, una medida adecuada de la capacidad de pago. Virtualmente, todas las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta se vieron más o menos pronto complementadas con un “Ergänzungssteuern” o “Vermögenssteuern” (impuestos sobre el patrimonio neto), gravámenes establecidos en función del capital del contribuyente>>. *Ibidem*, p.258.

¹²⁹ Véase para una ampliación de la cuestión examinada GARELLI, A.: <<Il Concepto di reddito nella scienza finanziaria>>, *Il Filangeri*, núm. 42, 1917.

¹³⁰ GARELLI cit. por WUELLER P.H.: <<El concepto de renta gravable>>, ob. cit., p.291.

¹³¹ SCHANZ cit. por WUELLER señalaba que la renta no solo <<incluye los beneficios obtenidos a través del intercambio de bienes y otras transacciones empresariales, sino que,

estudia la teoría del incremento neto patrimonial a partir de la consideración de la renta como entrada de bienes y servicios en el patrimonio. La delimitación de la renta como entrada proviene de las aportaciones doctrinales de la literatura alemana. La expresión utilizada se refiere al término alemán “*Einkomen*” vinculado a las nociones de ingreso o entrada¹³². Desde esta perspectiva, el concepto de renta es susceptible de estudio como flujo de salarios, intereses, dividendos y otros ingresos que recibe un individuo. Esta conceptualización aparecía recogida en los trabajos formulados por WEISS¹³³. Dicha teoría ponía de relieve que *<<la satisfacción de las necesidades humanas requiere una entrada continua de un flujo de bienes que se denomina renta. La característica esencial de la renta radica en el hecho de que proporciona una fuente regular con la que podemos satisfacer nuestras necesidades>>*¹³⁴. Si bien, en este postulado, el criterio delimitador del flujo de la renta se relacionaba con la satisfacción de las necesidades¹³⁵. Desde esta perspectiva doctrinal, también se encuentran las aportaciones realizadas por ROLPH y BREAK al señalar que *<<el concepto de “ingresos” o “entradas” es más amplio que el de “renta”, ya que de cara al tributo no se contempla la procedencia o periodicidad de esas entradas, pudiendo lo gastado, es decir la base del impuesto ser financiado por el propio patrimonio del sujeto, y suponer no el destino del flujo de renta del sujeto sino la disminución de su stock de riqueza>>*¹³⁶. Todas estas aportaciones permitían posteriormente a los tratadistas considerar a los ingresos como un flujo monetario que entraba en el patrimonio de un persona.

además cubre otras partidas, tales como los flujos de satisfacción derivados del disfrute del ocio y del uso de la propia vivienda o jardín>>. Ibidem, p.266.

¹³² Véase a este respecto, MUÑOZ BERGER, C.: *<<El concepto de renta fiscal>>*, *Revista de Economía Política*, núm. 78, 1978, p.172.

¹³³ Véase para una ampliación de la materia abordada WEISS, B.: *Die Lehre vom Einkommen*, *Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft*, vol. 34, 1878.

¹³⁴ WEISS cit. por WUELLER, P.H.: *<<El concepto de renta gravable>>*, ob. cit., p.263.

¹³⁵ A este respecto WUELLER señala que *<<la aportación de Weiss representa un cambio fundamental de enfoque. Descarta a la vez no sólo el criterio de la conservación de la fuente, sino los criterios de la productividad y del producto neto. Aunque continúa operando con lo que denomina criterio de la periodicidad, esta calificación alude ahora a un proceso que difiere del fenómeno contemplado por escritores anteriores>>* basado en partidas de ingresos regularmente periódicos *<<Weiss utiliza la misma palabra para designar partidas de gastos regularmente periódicos. En realidad aunque mantiene la misma terminología que sus predecesores, está describiendo un comportamiento de orden distinto>>*. *Ibidem*, p.263.

¹³⁶ ROLPH y BREAK cit. por FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública, introducción, presupuesto e ingresos públicos*, ob.cit., p.353.

Mientras que la renta era el resultado de la utilización de los ingresos¹³⁷. También, estos postulados posibilitaban nuevos enfoques doctrinales que relacionaban la renta con la satisfacción de las necesidades del individuo.

3. El concepto de renta en términos de disposición

Las teorías basadas en un concepto de renta en términos de disposición se referían a la capacidad para satisfacer necesidades económicas. Este enfoque doctrinal identificaba la renta con la satisfacción de necesidades. Los precursores de un concepto de renta en términos de disposición se encuentran en la literatura alemana con tratadistas como; WEISS, MOMBERT¹³⁸ y SAX¹³⁹. Este último resumió la fundamentación de esta teoría al señalar que *<<el concepto de renta relaciona los bienes con las necesidades y deseos de un individuo>>*¹⁴⁰. Así mismo cabe señalar que las aportaciones en términos de disposición de la renta estaban integradas a su vez por diversas corrientes doctrinales. En unas prevalecía el criterio de satisfacción de necesidades económicas o el poder de disposición de la renta. En otras se explicaba la renta a través de la suma del consumo y de la acumulación neta de capital. Alternativamente otras teorías configuraban la renta a través del ahorro y la acumulación de capital. Todas ellas se examinarán a continuación con el propósito de realizar una delimitación del enfoque doctrinal del concepto de renta en términos de disposición. El primer enfoque examinado sobre la teoría de la renta en términos de disposición se refería a su consideración como capacidad para satisfacer necesidades económicas. Los postulados teóricos se materializaron en los trabajos de PLEHN al establecer una vinculación entre el concepto de renta y el consumo¹⁴¹. Para este tratadista, la renta *<<es esencialmente riqueza disponible para el consumo recurrente percibida*

¹³⁷ En MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: <<Las entidades sin fines lucrativos y el Impuesto sobre Sociedades>>, ob. cit., p.221.

¹³⁸ Véase para una ampliación de la materia analizada, MOMBERT, P.: *Eine Verbrauchseinkommensteuer für das Reich als Ergänzung*, Tübingen, 1916.

¹³⁹ Véase para un desarrollo de la cuestión examinada, SAX E.: *Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft*, Vienna, 1887.

¹⁴⁰ SAX cit. por WUELLER, P.H.: <<El concepto de renta gravable>>, ob. cit., p.265.

¹⁴¹ Véase para una extensión de las cuestiones estudiadas, PLEHN C.C.: <<The concept of Income, as Recurrent, Consumable, Receipts>>, *The American Economic Review*, vol. 14, march, 1924.

recurrentemente (o periódicamente). Sus tres características esenciales son: *percepción, recurrencia y posibilidad de gasto. Es riqueza contemplada fundamentalmente desde el punto de vista del tiempo*>>¹⁴². También, en esta línea de pensamiento SELIGMAN delimitó el concepto de renta a partir del consumo¹⁴³. Si bien posteriormente, este autor vinculó la renta a la utilidad medida ésta, en términos de sensaciones o satisfacciones¹⁴⁴. Desde esta perspectiva, el citado autor realizó una clasificación de las necesidades económicas en base al tipo de acciones desarrolladas por el sujeto¹⁴⁵. Este planteamiento le permitió distinguir entre las necesidades: separadas, recíprocas, comunes o colectivas¹⁴⁶. Por tanto, la conceptualización de la renta aparecía vinculada con el estudio de las necesidades económicas del individuo. En este sentido, el tratadista reseñado ponía de relieve que *<<si la renta, para merecer el concepto de tal, ha de comportar un derecho de disposición sobre los bienes económicos, implica que a través del mismo se obtenga no sólo una eventual o posible satisfacción, sino que sea efectiva, cierta y lograda, bien en la cobertura de necesidades presentes (consumo), bien en las necesidades futuras (ahorro). Toda corriente de dinero que no proporciona una satisfacción*

¹⁴² PLEHN cit. por WUELLER, P.H.: <<El concepto de renta gravable>>, ob. cit., p.274.

¹⁴³ En este sentido SELIGMAN en sus primeros trabajos como "The Income tax" definía la renta como *<<la cantidad de riqueza que fluye durante un período definido y que está a disposición de su propietario con fines de consumo, de forma que, al consumirla, su capital permanezca invariable>>*. SELIGMAN cit. por WUELLER, P.H.: <<El concepto de renta gravable>>, ob. cit., p.271. Véase para un desarrollo de la cuestión examinada, SELIGMAN, E.R.: *The Income tax*, New York, 1911.

¹⁴⁴ A este respecto SELIGMAN en trabajos, como "Are Stock Dividends Income" señalaba que, *<<la definición más corriente de renta es la que la equipara a la riqueza percibida. Sin embargo, ello resulta evidentemente demasiado vago. Lo que se percibe son, fundamentalmente rentas parciales y servicios. en definitiva, deseamos las cosas por su utilidad. Ellas (las cosas que se perciben) únicamente pueden proporcionar utilidad en forma de sensaciones o satisfacciones. Sólo éstas constituyen verdadera renta>>*. SELIGMAN cit. por WUELLER, P.H.: << El concepto de renta gravable>>, ob. cit., p.271. Véase para una ampliación de la materia analizada, SELIGMAN, E.R.: <<Are Stock Dividends Income>>, *Studies in Public Finance*, New York, 1925.

¹⁴⁵ Véase para una ampliación de la cuestión examinada SELIGMAN E.R.: *Principales corrientes de la Ciencia Económica*, Oikos, Barcelona, 1967.

¹⁴⁶ En este sentido GARCÍA VILLAREJO y SALINAS SÁNCHEZ explican que las necesidades separadas son aquéllas en las que *<<el hombre satisface sus necesidades mediante acciones puramente independientes desarrolladas de forma aislada y sin entrar en relación con otros hombres>>* las necesidades recíprocas son aquéllas en las que *<<la autarquía económica individual se rompe y el intercambio surge como una actividad económica de colaboración voluntaria entre individuos>>* y las necesidades comunes o colectivas son referidas como aquélla *<<que puede ser cubierta mediante la actividad asociada (o colectiva) sea comúnmente sentida por quienes la llevan a cabo>>*. En GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, general y de España*, ob. cit., pp.26 y ss.

efectiva, no es renta>>¹⁴⁷. Con esta aportación se producía un avance en la conceptualización de la renta de acuerdo a los postulados de tipo disposición vinculados al consumo que fue desarrollada por FISHER¹⁴⁸. Este tratadista desarrolló los conceptos de “renta real” y “renta monetaria” a partir de una conceptualización de la renta de tipo psicológico¹⁴⁹. Para este autor <<*el disfrute de la renta es una entidad psicológica (...). Sin embargo, podemos acercarnos a ella indirectamente, retrocediendo hacia lo que se denomina renta real (...). La renta real incluye el cobijo proporcionado por una casa, la música de una gramola o una radio*>>¹⁵⁰. Por el contrario <<*todo el dinero percibido y fácilmente disponible que se pretende destinar a ser empleado en gastos es renta monetaria*>>¹⁵¹. Todo ello possibilitaba al citado autor distinguir una serie de estadios en la delimitación del concepto de renta. Un estadio se basaba en su disfrute (renta real) y otro estaba representado por el gasto (renta monetaria)¹⁵². Un segundo enfoque doctrinal de la teoría de la renta en términos de disposición se basaba en su consideración como poder de disposición. Esta fundamentación había sido apuntada por NEUMANN al establecer una vinculación entre el concepto de renta y el poder de

¹⁴⁷ SELIGMAN cit. por PÉREZ DE AYALA, J.L.: *La economía financiera pública*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 1987, p. 469.

¹⁴⁸ Véase para una ampliación de la materia estudiada, FISHER, I.: *The Theory of Interest as Determined by Impatience to Spend Income and Opportunity to Invest It*, New York, 1930. Esta aportación doctrinal se incluye entre las posturas vinculadas al consumo. En este sentido, como señala WUELLER <<*los defensores del criterio del “consumo” afirman que la renta es idéntica a la satisfacción y que ésta puede medirse adecuadamente a través de los gastos de consumo de una persona (...). El gasto “corriente” en bienes duraderos, como, por ejemplo, una casa, ha de calcularse en principio dividiendo el precio de compra del bien por las unidades de tiempo pertinentes*>>. En WUELLER, P.H.: <<El concepto de renta gravable>>, ob. cit., p.279.

¹⁴⁹ En cualquier caso podemos encontrar una referencia a la “renta psicológica” en los trabajos de PLEHN cuando señala que <<*las cosas que constituyen tu renta o mi renta no son renta en absoluto cuando se consideran aisladas de la relación contigo o conmigo que implica la palabra renta*>>. PLEHN cit. por WUELLER, P.H.: <<El concepto de renta gravable>>, ob. cit., p.275. Si bien WUELLER señala que <<*la observación de Plehn no es “nueva”. Los autores alemanes tenían esa misma idea en la mente cada vez que señalaban que la “renta”, en contraposición a los “ingresos”, debe ser considerada como “categoría subjetiva*>>. *Ibidem*, p.275.

¹⁵⁰ FISHER cit. por WUELLER, P.H.: <<El concepto de renta gravable>>, ob. cit., p.278.

¹⁵¹ A este respecto FISHER señala que <<*la renta monetaria incluye todo el dinero percibido que no va, obviamente y según la naturaleza del caso, a ser destinado a la reinversión o, como suele decirse, que no queda afectado a la reinversión*>>. *Ibidem*, p.278.

¹⁵² En este sentido FISHER explica que <<*el disfrute de la renta, la renta real y el gasto que requiere vivir son simplemente tres estadios diferentes de la renta. Los tres discurren en íntimo y mutuo paralelismo, aun cuando no están exactamente sincronizados en el tiempo*>>. *Ibidem*, p.278.

disposición¹⁵³. Para ello, este tratadista relacionó el concepto de renta con los gastos realizados por el individuo a través del criterio de la periodicidad¹⁵⁴. Si bien el desarrollo posterior de esta teoría correspondió a HAIG¹⁵⁵ al vincular la renta con el poder individual del individuo. Según esta concepción para el autor citado <<la renta es el aumento en el poder individual para satisfacer sus necesidades en un período dado, consistiendo tal poder en el dinero o en cualquier cosa susceptible de evaluarse en términos monetarios>>¹⁵⁶. Adicionalmente, este tratadista vinculó la noción de renta con su aceptación en el marco institucional en el que debía operar dicho concepto¹⁵⁷. Un tercer enfoque doctrinal de la teoría de la renta en términos de disposición consideraba a ésta como la suma del consumo y de la acumulación neta de capital. En este caso, la mayoría de los tratadistas definían la renta a partir de la enunciación realizada por SIMONS¹⁵⁸. En esta definición, el concepto de renta se correspondía con <<la suma del consumo máximo que puede hacer una persona dejando intacto su patrimonio o, como la suma algebraica del consumo que realiza una persona en un período determinado de tiempo, más el cambio de valor del patrimonio, durante dicho período>>¹⁵⁹. Es decir, la renta

¹⁵³ Véase para una ampliación de la cuestión examinada NEUMANN, F.J.: *Grundlagen der Volkswirtschaftslehre*, Tübingen, 1889.

¹⁵⁴ A este respecto NEUMANN señala que <<la renta incluye todas las retribuciones susceptibles de valoración y los beneficios que caen dentro del poder de disposición de un determinado individuo a lo largo de cierto período de tiempo>> si bien se advierte que algunas, <<investigaciones se han centrado en el gasto. Se ha aducido que los gastos son, en el fondo, continuos... Además, se ha alegado que el gasto debe coincidir necesariamente con la renta si se considera a un grupo de individuos>>, por tanto, desde esta perspectiva, <<se ha llegado a la conclusión de que los gastos constituirían una medida adecuada de la renta; se definiría la renta como la parte de los ingresos del individuo que éste puede consumir sin detrimento de su capital>>. NEUMANN cit. por WUELLER, P.H.: <<El concepto de renta gravable>>, ob. cit., pp.264 y ss.

¹⁵⁵ Véase para una ampliación de la cuestión examinada, HAIG, R.M.: *The Federal Income tax*, Columbia University Press, New York, 1921.

¹⁵⁶ HAIG cit. por FERNÁNDEZ PÉREZ, A.: <<La imposición sobre la renta de las Personas Físicas (I)>>, en la obra colectiva dirigida por M.J. LAGARES CALVO, *Manual de Hacienda Pública*, t. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, p.653.

¹⁵⁷ En este sentido WUELLER explica en relación a la configuración del concepto de renta que mientras SCHANZ <<de acuerdo con la más perfecta tradición hegeliana, sostenía que la aceptación de tal concepto por la colectividad o grupo social era cosa secundaria. Por otra parte, el profesor Haig parece admitir que un concepto útil debe ser parte integrante de las costumbres del grupo, dentro de cuyo marco institucional ha de operar. En su opinión, una definición útil debe adaptarse a las ideas básicas de equidad que prevalecen en la comunidad>>. En WUELLER, P.H.: <<El concepto de renta gravable>>, ob. cit., p.274.

¹⁵⁸ Véase para una ampliación de la materia analizada, SIMONS, H.C.: *Personal Income Taxation*, The University of Chicago Press, Chicago, 1938.

¹⁵⁹ SIMONS cit. por GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SANCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, General y de España*, ob. cit., p.480.

se definía como el valor monetario del incremento neto de la capacidad de consumir de un individuo durante un período. Por tanto, la renta era igual a la suma de la cantidad realmente consumida durante el período y el aumento neto de su riqueza. Los componentes de la renta eran el consumo y el aumento de la riqueza puestos en relación con un determinado período de tiempo. En el caso del consumo se incluían a la totalidad de los bienes consumidos junto con el autoconsumo así como la utilidad que aportaba al sujeto¹⁶⁰. Mientras que la cuantificación del aumento de la riqueza se podía determinar a través de dos sistemas. Uno basado en el resultado obtenido de la diferencia entre el patrimonio neto inicial y el final. Otro determinado por la suma de los incrementos netos patrimoniales del sujeto en un período de tiempo¹⁶¹. El cuarto enfoque doctrinal de la renta examinado en términos de disposición se refiere a su delimitación a través de la suma del consumo y de la acumulación neta de capital a partir de los trabajos realizados por DUE¹⁶². Este tratadista definía la renta como la suma del consumo más el aumento patrimonial en el

¹⁶⁰ A este respecto, se puede distinguir en el componente de "consumo" a las siguientes partidas: <<a) Bienes y servicios adquiridos durante el período con los ingresos monetarios obtenidos en el mismo o con fondos acumulados previamente. Esta es la principal forma de consumo y la más fácilmente valorable. b) Autoconsumo de la unidad productora en el período. Resulta obvio que el goce natural por parte del contribuyente y su familia de los productos por ellos mismos obtenidos ha de ser tenido en cuenta a la hora de computar su renta; sin embargo, resulta muy difícil la delimitación y valoración de este consumo, que escapa a los circuitos normales de mercado, especialmente en el caso de autoconsumo de servicios. c) Utilización en el período de bienes de consumo duradero adquiridos en períodos anteriores. Así, las leyes tributarias suelen incluir en la renta el valor en alquiler de la casa propia en que se vive; en cambio, las utilidades de cualquier otro patrimonio de consumo que sirva a la satisfacción de necesidades inmediatas, tales como vestidos, mobiliario doméstico, etc., están por lo general, exentas. d) El goce de actividades de descanso y recreo. El ocio es en sí una importante partida o componente del consumo, pero, dadas las dificultades que plantea su valoración, las normas fiscales no incluyen esta modalidad de renta>>. En FERNÁNDEZ PÉREZ, A.: <<La imposición sobre la renta de las Personas Físicas (I)>>, ob. cit., pp.654 y ss.

¹⁶¹ FERNÁNDEZ PÉREZ explica que <<para determinar el aumento de patrimonio neto que se ha producido en el ejercicio habrá de compararse el patrimonio final con el inicial en términos netos, esto es, deduciendo la depreciación sufrida por los bienes de capital en el ejercicio>>, en este caso, <<la valoración estará determinada por la suma de los siguientes componentes: - Renta neta no consumida, esto es, ahorrada en el período, y que puede estar materializada en nuevas inversiones o mantenerse en activos más o menos líquidos. - Transferencias de capital, es decir, los bienes adquiridos en el período a título gratuito a través de donaciones o herencias. No obstante, estas cantidades no suelen estar gravadas en las legislaciones por el impuesto sobre la renta, sino, generalmente, por un impuesto específico sobre las transmisiones a título gratuito intervivos o mortis causa. - Ganancias de capital: son las diferencias que se producen en el valor de los activos. Normalmente, se incluyen en la renta fiscal las que se originan por la venta de activos en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, mientras que no está tan clara la inclusión de las producidas al margen de dicha actividad de forma ocasional. Otro problema que se plantea es el de la inclusión de las ganancias de capital no realizadas y su valoración>>. *Ibidem*, pp. 655 y ss.

¹⁶² Véase para un desarrollo de las cuestiones analizadas, DUE J.F. & FRIEDLAENDER, A.F.: *Government Finance Economic of the Public Sector*, 5ª ed., Irwin, Homewood (Illinois), 1973.

período considerado¹⁶³. Por tanto, según este autor los componentes de la renta son <<1) *El monto total recibido de terceros durante el período, menos los gastos necesarios para la obtención de esa suma distintos de los gastos personales de subsistencia.* 2) *El valor de la actividad consuntiva de la persona, excluida la derivada de la percepción de dinero o bienes de terceros durante el período.* 3) *El incremento en el valor del activo poseído durante el período.* La suma de esos tres términos debe igualar la renta considerada como suma de consumo más incremento neto en el patrimonio, ya que la totalidad de los elementos que entran en los tres términos debe emplearse o constituir actividad consuntiva o manifestarse como cambio en el patrimonio neto de la persona del período>>¹⁶⁴. Las consecuencias tributarias de la definición de renta expuesta teniendo en cuenta los aumentos patrimoniales implicaba el gravamen de las ganancias de capital. Sin embargo, en este caso se incluían las ganancias realizadas pero se excluían a las no realizadas en el ámbito de las personas físicas¹⁶⁵. Todo ello exigía la coordinación entre el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el gravamen sobre las sociedades. La coordinación entre la configuración de la renta analizada y el Impuesto sobre Sociedades requería un tratamiento diferenciado¹⁶⁶. En este caso, el gravamen recaía tanto sobre los beneficios distribuidos como no distribuidos por las sociedades. La determinación de los aumentos patrimoniales en la imposición sobre las personas físicas no incluía a los

¹⁶³ Como señala DUE <<la renta, como ingreso económico de la persona en el período considerado, puede definirse más ampliamente como la suma algebraica de dos términos: 1) *El consumo de la persona durante el período, y 2) El incremento neto en el patrimonio individual de la misma en el período, ambos expresados en dinero.* Al comenzar este período la persona tiene un patrimonio propio de un determinado valor. Goza de un determinado nivel de consumo en el período y al finalizar ese lapso posee un patrimonio neto de cierto valor, que puede ser distinto de aquel que tenía al comienzo. Si ha habido un ingreso económico total del período se mide por el valor del consumo durante el período más el incremento en el valor de su patrimonio. Si su patrimonio neto ha disminuido, su ingreso neto es el valor de su consumo menos la pérdida de valor de su patrimonio>>. En DUE J.F. & FRIEDLAENDER, A.F.: *Análisis económico de los Impuestos y del sector Público*, El Ateneo, Buenos Aires, 1977, pp.99 y ss.

¹⁶⁴ *Ibidem*, pp.99 y ss.

¹⁶⁵ Desde esta perspectiva <<gran parte de los autores consideran imposible, por razones prácticas, gravar las ganancias de capital no realizadas, o lo que es lo mismo, los simples aumentos de valor, lo cual significa que si no se enajenan las acciones en vida de sus propietarios el beneficio no distribuido no tributa y habrá de esperarse al fallecimiento para gravarlo, si la legislación entendiera que ese preciso momento se han "realizado" las ganancias de capital ("plusvalía del muerto...)>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit. p.38.

¹⁶⁶ DUE J.F. & FRIEDLAENDER, A.F.: *Análisis económico de los impuestos*, ob. cit. pp.200 y ss.

beneficios no distribuidos por las empresas, porque dichos beneficios se sometían a tributación en el Impuesto sobre Sociedades¹⁶⁷. El quinto y último enfoque doctrinal analizado de la renta en términos de disposición se refiere a los trabajos desarrollados por HERWETT¹⁶⁸. La novedad de estos planteamientos se encontraba en que la disposición de la renta se vinculaba con el ahorro y la acumulación de capital. Por tanto estos postulados excluían el consumo en la consideración de la renta. El autor reseñado explicaba que <<la renta personal neta es la corriente de bienes y servicios que acceden a un individuo durante un período de tiempo y que están a su disposición tras deducir el coste necesario para la adquisición de aquellos>>¹⁶⁹. En este caso, la renta se delimitaba de acuerdo a la afluencia de bienes y servicios al patrimonio del individuo. A partir de esta línea de pensamiento se vinculaba la satisfacción de necesidades futuras con el ahorro. Como señalaba este tratadista <<el ahorro supone, por naturaleza, la renuncia a satisfacciones actuales con el fin de asegurar satisfacciones futuras>>¹⁷⁰. Si bien, todo ello posibilitaba al citado autor distinguir también entre los conceptos de “renta real” y “renta monetaria”¹⁷¹. En este aspecto coincidían estos planteamientos con el enfoque doctrinal analizado anteriormente sobre las teorías de la renta en su consideración como capacidad para satisfacer necesidades económicas.

4. Las teorías de la renta del mercado y del Estado fiscal

La corriente doctrinal examinada en este momento se desarrolló en Alemania a finales del siglo XX a través de los trabajos de tratadistas como MANN, JECHT

¹⁶⁷ A este respecto GOTA LOSADA señala que <<el propio J. F. DUE sale al paso de su propio razonamiento condicionándolo a que no se siga en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el concepto de “renta extensiva”, según las ideas de Haig-Simons, porque en ese caso, como se considerarían renta todas las ganancias de capital realizadas o no, el beneficio no distribuido de las sociedades tributaria como ganancia de capital>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit. p.38.

¹⁶⁸ Véase para un desarrollo de las cuestiones analizadas, HERWETT, W.W.: *The definition of income and its application in Federal Taxation*, Philadelphia, 1925.

¹⁶⁹ HERWETT cit. por WUELLER P.H.: <<El concepto de renta gravable>>, ob. cit., p.276.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p.276.

¹⁷¹ A este respecto HEWETT señala que <<el dinero no se desea por sí mismo, sino por lo que permite comprar en los mercados mundiales (...). La renta real consiste en los bienes y servicios que satisfacen las necesidades humanas. Se va en pos de la renta monetaria; en cambio la renta real puede ser obtenida y disfrutada>>. *Ibidem*, p.276.

y SCHUMPETER¹⁷². Esta construcción doctrinal se enmarcaba dentro de las aportaciones basadas en la noción de renta desde su consideración como entrada de ingresos en el patrimonio de la persona. A este respecto, las aportaciones alemanas distinguían claramente las nociones de ingreso o entrada a través del término “*Einkomen*”¹⁷³. Este concepto se vinculaba a la entrada de ingresos en el patrimonio de la persona de aplicación a la imposición personal y con carácter subjetivo. Inicialmente el término en su acepción tributaria excluía a las adquisiciones derivadas de una herencia o donación. En contraposición a este concepto los tratadistas agrupaban conceptualmente a todas aquellas percepciones derivadas de la titularidad de un patrimonio a través del vocablo “*Ertrag*”¹⁷⁴. Este término se refería a la renta derivada de las cosas de aplicación a la imposición de carácter real. Con todo, la renta se consideraba como ingresos obtenidos de las cosas o de los bienes desde un punto de vista meramente adquisitivo¹⁷⁵. Una vez hechas estas consideraciones iniciales sobre la conceptualización de la imposición tributaria por los tratadistas alemanes corresponde analizar las teorías vinculadas a la consideración de entrada o salida de bienes en un proceso productivo. Desde esta perspectiva, la explicación del concepto de renta se refería a la compensación económica obtenida por la persona como consecuencia de su participación en el mercado. El concepto de renta se encontraba vinculado a los beneficios obtenidos por la intervención en el mercado de bienes y servicios. A partir de estos criterios se desarrolló la teoría de la renta del mercado. Posteriormente la citada teoría fue ampliada a partir de la consideración de renta de otros ingresos que no derivaban exclusivamente de la participación de la persona en el tráfico mercantil. La nueva teoría fundamentaba el concepto de renta en la consideración del Estado fiscal de forma análoga a la que tenía el mercado en términos de contrapartida económica para el sujeto. Ambos enfoques doctrinales se examinarán a

¹⁷² Véase para un desarrollo de las cuestiones analizadas, SCHUMPETER, J.A.: *Historia del análisis Económico*, Ariel, Barcelona, 1971.

¹⁷³ Véase HECKEL M.v: <<Einkommensteuer>>, *Wörterbuch der Volkswirtschaft*, 2ª ed., 1906, p.699.

¹⁷⁴ SIMONS, H.C.: <<El impuesto personal sobre la renta>>, ob.cit., pp.196 y ss.

¹⁷⁵ Desde esta perspectiva <<es corriente hablar de renta de terrenos, de instrumentos producidos o del capital de consumo. Utilizado de esta forma, el término puede tener un sentido meramente adquisitivo, de adquisición, ya que cualquier derecho de propiedad, cualquier hipoteca frente a la comunidad, tiene su rendimiento>>. *Ibidem*, p.197.

continuación con la finalidad de realizar una delimitación de la teoría de la renta del mercado. El primer enfoque doctrinal tenía como punto de partida una conceptualización de la renta fundamentada en los rendimientos generados en el ámbito del tráfico mercantil. Por ello, esta corriente doctrinal se denominaba teoría de la renta del mercado (*Markteinkommenstheorie*). Esta construcción teórica se basaba en los postulados clásicos sobre la renta vinculada al acrecentamiento. Es decir, el enfoque sobre la renta del mercado tenía como referencia a las teorías: de la fuente¹⁷⁶, del incremento patrimonial¹⁷⁷ y a los postulados referidos a los rendimientos fundados¹⁷⁸. Sin embargo, la teoría de la renta del mercado superaba a las posiciones doctrinales anteriores al configurar un concepto de renta muy amplio y no excluyente de ningún ingreso derivado del tráfico mercantil. También cabe resaltar que la originalidad de esta teoría se encontraba en la vinculación de la renta con la intención de su titular de obtener un incremento económico. En este caso, el beneficio obtenido por el sujeto derivaba de la participación con ánimo de lucro en el mercado de bienes y servicios¹⁷⁹. El segundo enfoque doctrinal analizado es la teoría ampliada del mercado (*Erweiterte Markteinkommenstheorie*)¹⁸⁰. La corriente doctrinal ahora examinada proviene del desarrollo de la teoría de la renta del mercado. Esta construcción doctrinal definía a la renta como todos <<aquellos rendimientos obtenidos a través de la participación en el tráfico económico, con ánimo de lucro, más aquellos otros ingresos que pueden someterse a tributación sin dificultades de practicabilidad administrativa>>¹⁸¹. Esta teoría consideraba

¹⁷⁶ La teoría de las fuentes (*Quellentheorie*) se identificaba en el ordenamiento alemán con los impuestos cedulares o de producto. Esta aportación doctrinal definía la renta <<como los rendimientos netos procedentes de las fuentes estables de riqueza>>. En HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad Económica y sistema fiscal*, ob.cit., p. 586.

¹⁷⁷ La teoría del puro incremento patrimonial (*Reinvermögenszugangstheorie*) implicaba el gravamen de todos los incrementos de riqueza, incluido el disfrute de bienes y servicios que se producía en un período de tiempo determinado. En este sentido HERRERA MOLINA definía la renta <<como todo incremento de riqueza que se produzca dentro de un período de tiempo determinado>>. *Ibidem*, p. 586.

¹⁷⁸ La teoría de los rendimientos fundados (*Fundustheorie*). Según esta teoría HERRERA MOLINA, señala que <<los rendimientos del capital denotan mayor capacidad económica que los rendimientos del trabajo, por proceder de una riqueza consolidada>>. *Ibidem*, p. 584.

¹⁷⁹ En la teoría sobre la renta del mercado, el gravamen recaía sobre la renta que se definía como <<los rendimientos obtenidos a través de la participación en el tráfico económico con ánimo de lucro>>. *Ibidem*, pp. 584 y ss.

¹⁸⁰ Véase para un desarrollo de las cuestiones analizadas, LANG J.: *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1988. También, TIPKE K.: *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I., Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993.

¹⁸¹ La teoría ampliada del mercado consideraba a la renta, como todos <<aquellos rendimientos obtenidos a través de la participación en el tráfico económico, con ánimo de lucro, más

renta sujeta a gravamen a todos los rendimientos originados como consecuencia de la intervención de la persona en el mercado con la finalidad de la obtención de un beneficio. La especialidad de esta aportación residía en que el concepto de renta incluía a las subvenciones y prestaciones económicas obtenidas por la persona derivadas de deberes familiares satisfechas por las instituciones públicas. Esta teoría se fundamentaba en la consideración del Estado fiscal de forma análoga a la consideración que tiene el mercado en términos de contrapartida económica para la persona. La consecuencia derivada de estos postulados era el sometimiento a tributación de todas las prestaciones económicas públicas junto a aquellos ingresos derivados de la participación en el mercado de bienes y servicios.

IV. SISTEMAS DE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA E INFORMES DE REFORMA TRIBUTARIA

El análisis de las aportaciones doctrinales sobre el concepto de renta ha puesto de manifiesto la dificultad en la concreción de la noción objeto de estudio en este trabajo. La ausencia de un consenso doctrinal del concepto de renta derivaba de los diferentes componentes que se tuvieron en consideración en su formulación conceptual. Asimismo, el estudio multidisciplinar de la noción de renta realizado con anterioridad, también puso de relieve la dificultad en la determinación de un concepto jurídico-tributario. El enfoque dado por cada disciplina científica condicionaba la definición de renta resultante de dicha conceptualización. Los análisis anteriores resultaban insuficientes para delimitar la noción de renta. Por todo ello y con el propósito de establecer un marco general de estudio del concepto de renta se procede a examinar, a continuación, los modelos de imposición aplicados en el sistema fiscal comparado por expertos de dichas organizaciones tributarias. El presente apartado se completa con los trabajos e informes de reforma tributaria de la imposición personal sobre la renta elaborados por especialistas tributarios. Esta cuestión se puso de manifiesto en el análisis histórico del concepto de renta al

*aquellos otros ingresos que pueden someterse a tributación sin dificultades de practicabilidad administrativa>>». En HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad Económica y sistema fiscal*, ob. cit., pp. 198 y ss.*

observarse tratamientos tributarios diferenciados en los sistemas fiscales analizados. El examen de este asunto nos permitirá extraer pautas generales y comunes para la delimitación de la noción de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El estudio de los sistemas impositivos a través del examen de los informes de reforma tributaria se justifica en la medida en que el actual gravamen sobre la renta es el resultado de un proceso histórico desarrollado a partir de las aportaciones recogidas en dichos documentos y estudios. Aunque sin la pretensión de realizar una relación detallada y exhaustiva de los mismos que como es lógico corresponde a un estudio específico sobre dicho asunto. El análisis documental será complementado con los estudios doctrinales que sustentan dichos informes tributarios, cuando así lo requiera el desarrollo de la exposición. Una vez examinadas las cuestiones generales referidas a los sistemas de imposición sobre la renta corresponde posteriormente el estudio específico de los informes de reforma tributaria.

La primera cuestión objeto de examen se refiere al establecimiento de una clasificación de los sistemas de imposición sobre la renta. Los modelos de tributación de la renta aplicados en los ordenamientos fiscales han sido numerosos y los tratadistas también han elaborado distintas tipologías¹⁸². Si bien existe un consenso en establecer una clasificación a partir de los sistemas indiciarios, cedulares y unitarios de imposición. Los sistemas de imposición tributaria sobre la renta se encontraban relacionados inicialmente con los métodos indiciarios de manifestación externa de la riqueza de las personas. En este modelo, el gravamen se determinaba de forma indirecta a través de índices o módulos expresivos de la capacidad económica del contribuyente. El desarrollo de sistemas alternativos de imposición tributaria sustituyó paulatinamente el modelo indiciario. Si bien, a efectos de nuestro trabajo carece de relevancia porque además se aplicó conjuntamente con otros métodos tributarios. Por todo ello se parte en nuestro análisis del sistema cedular de imposición tributaria. Este modelo se fundamenta en la separación entre la noción de renta y el concepto de fuente. Ello justifica, como es sabido,

¹⁸² Los tipos de gravamen de la renta que pueden integrar una clasificación básica son <<el sistema indiciario, el sistema cedular y el sistema unitario de imposición>>. En SELIGMAN, E.R.: *The Income Tax*, Augustus M. Kelley Publishers, Nueva York, 1970, p.34 y ss.

una tributación diferenciada basada en el criterio de la separación de la renta respecto de la fuente. La noción de renta se encuentra delimitada por una serie de categorías con exclusión de las ganancias de capital. El sistema cédular de imposición se manifiesta como ha descrito PARAMIO FERNÁNDEZ cuando existe <<una desagregación de la renta en distintas categorías, aplicando a cada una de ellas un tratamiento fiscal diferente. Las cédulas no son otra cosa que conjuntos de rentas, cada uno de los cuales engloba a las que tienen carácter homogéneo según el criterio elegido>>¹⁸³. Por lo que se refiere a los sistemas unitarios de imposición el mismo autor citado explica que <<no existe discriminación entre los elementos componentes de la renta, siendo su cuantía y no su composición el elemento utilizado para concretar la obligación tributaria del contribuyente>>¹⁸⁴. El sistema unitario de imposición posibilita un modelo de tributación global de la renta que recae sobre los rendimientos obtenidos por las personas físicas. Merece especial mención dentro de los sistemas unitarios, la referencia a los modelos de tributación sobre la renta extensiva. En este caso, el gravamen recae sobre todos los ingresos obtenidos por la persona física, entre los que se incluyen los derivados de las herencias, donaciones y legados. Adicionalmente, cabe señalar que el concepto de renta extensiva también incluye los beneficios distribuidos y no distribuidos por las sociedades a sus socios. Como se puede observar el modelo de gravamen sobre la renta extensiva contempla la integración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como, el Impuesto sobre Sociedades en un único Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La segunda y última cuestión objeto de análisis en este apartado es el examen de los informes entendidos éstos como un paso previo al inicio de una reforma tributaria del sistema fiscal de referencia. La justificación de la realización de estos documentos se encontraba, entre otras razones, en la limitada capacidad recaudatoria o la ineficiente aplicación de métodos para la determinación de la deuda tributaria en los sistemas fiscales que

¹⁸³ PARAMIO FERNÁNDEZ, J.: <<Clasificación de los sistemas de imposición sobre la renta. La imposición personal en España>>, *Hacienda Pública Española*, núm.30, 1974, p.14.

¹⁸⁴ *Ibidem*, p.14.

particularmente afectaba a la imposición personal sobre la renta¹⁸⁵. Aunque, a nuestro modo de ver, la problemática reside fundamentalmente en la insuficiente elaboración de la noción de renta en el ámbito de la imposición personal. Estas razones junto con la necesidad de encontrar fórmulas impositivas alternativas para la aplicación del sistema tributario justificaban en gran medida la elaboración de estos documentos. Aunque muchos informes y estudios no consiguieron el objetivo pretendido de aplicación en el sistema tributario de referencia, conviene señalar que estos documentos tuvieron el acierto de poner de manifiesto diversas posibilidades de tributación de la renta en el marco de la imposición personal. La relevancia del análisis de estos trabajos radica en la consideración de nuevas construcciones teóricas que afectan al concepto de renta. Esto es así, en la medida en que la elección de una u otra alternativa condicionará, tanto la función atribuida a los impuestos, como la evolución del sistema tributario¹⁸⁶. La selección de los informes y documentos estudiados en este trabajo se basó en la adopción del criterio-renta en lugar del criterio-gasto¹⁸⁷. Como es sabido, ambas posturas se pusieron de manifiesto en el examen de las corrientes doctrinales que abordaban el estudio de la noción de renta. El criterio-renta se fundamenta en el cómputo de los ingresos de la persona para su gravamen. La adopción del citado criterio se justifica porque la mayoría de los informes elaborados en los

¹⁸⁵ Los problemas que afectan a la imposición personal sobre la renta son entre otros: la erosión en la base del impuesto, la incidencia inflacionaria, elusión fiscal, falta de neutralidad, así como, de eficiencia y de fraude o evasión. En GAGO RODRÍGUEZ, A.: <<La crisis de la imposición personal sobre la renta y las perspectivas para su reforma>>, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 194, 1988, pp. 242 y ss.

¹⁸⁶ Los sistemas fiscales del entorno europeo se basaban, inicialmente, en dos modelos tributarios. Por un lado, los “sistemas reales” cuya imposición tributaria recaía sobre el “producto” derivado de los elementos patrimoniales. Por otro, los “sistemas personales” que gravaban la renta de las personas físicas. El sistema real de imposición se aplicó en Francia a partir de la Revolución de 1789, en el que se inspiraron, entre otros, la Hacienda Pública Española. La imposición real configuró el sistema tributario de los países latino-mediterráneos. Por el contrario, los Estados Alemanes del Norte y los países anglosajones basaron sus sistemas tributarios en la imposición personal sobre la renta. En este sentido, véase, FERREIRO LAPATZA, F.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial, sistema tributario: Los tributos en particular*, 14ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1992, pp.23 y ss.

¹⁸⁷ El criterio-renta delimita dicho concepto en función de los ingresos que afluyen a la persona. Mientras que, el criterio-gasto configura la renta de acuerdo a los gastos realizados por el sujeto. En este sentido, véase GAGO RODRÍGUEZ, A.: <<índice- renta vs. índice-gasto: El futuro del Impuesto sobre la renta>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 92, 1985. Respecto a informes que adoptan el criterio-consumo véanse entre otros; KALDOR, N.: *Indian Tax Reform of Survey*, Ministry of Finance, Delhi, 1956. LODIN, S.O.: *Progressive Expenditure Tax: An Alternative*, Siberforlog, Estocolmo, 1978. También MEADE, J.A.: *The Structure and reform of Direct Taxation*, Institute for Fiscal Studies-George Allen and Unwin, London, 1978.

diferentes sistemas fiscales adoptaron dicha metodología. También, la selección de este método se justificaba en la medida en que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas implantado tras la aprobación de la Constitución Española recogió dicha sistemática. Los informes sobre la imposición tributaria de acuerdo a la fuente de producción de la renta explicaban los diferentes orígenes de su generación. La especialidad del gravamen reside en que la imposición tributaria recae sobre el origen de producción de la renta. Desde esta perspectiva LANGA y GARAIZABAL explican que la fuente es el <<*principio u origen de la renta que va a motivar, en su caso, la existencia de un gravamen*>>¹⁸⁸. En consecuencia, también los informes y documentos se analizan a partir de las distintas fuentes generadoras de recursos económicos que afluyen al individuo. Dado que, la renta es el resultado de la suma de las distintas fuentes de ingresos obtenidos por la persona. No obstante, el concepto de renta puede encontrarse atemperado, en tanto que, de dicha noción se pueden excluir algunas fuentes de producción. Desde este punto de vista, nos encontramos con un concepto limitado de renta, porque en dicha noción no se integran todos los recursos económicos que afluyen al sujeto. Todo ello determinará la mayor o menor extensión de la noción de renta en función del número de fuentes consideradas en dicho concepto. Es decir, el número de componentes o fuentes generadoras contemplados en los informes determinarán la configuración de la renta sometida a gravamen.

Por todo lo anterior el análisis de los sistemas de imposición sobre la renta se estructuró a partir de los modelos tributarios reseñados con las referencias a los informes de reforma tributaria que recogían dichos métodos. En primer lugar se analiza el sistema cédular de imposición tributaria fundamentado en la distinción doctrinal entre la renta y la fuente. La noción de renta se encuentra delimitada por una serie de categorías con exclusión de las ganancias de capital. En consecuencia, los informes tributarios examinados exoneran de gravamen a las ganancias de capital en el impuesto personal sobre la renta. En segundo lugar se agrupan los informes bajo la conceptualización del gravamen

¹⁸⁸ En LANGA E. y GARAIZABAL J.M.: *Diccionario de Hacienda Pública*, ob. cit., p. 115.

sobre la denominada renta global. El concepto de renta sujeto a gravamen integra a las ganancias de capital junto con el resto de los ingresos que afluyen al sujeto para su gravamen¹⁸⁹. A tal fin, los documentos de reforma tributaria examinados recogen el sistema de imposición tributaria sobre la noción de renta global. En tercer y último lugar se estudian los modelos impositivos que recogen el gravamen sobre la renta extensiva. Los informes examinados contemplan la integración de la imposición tributaria sobre la renta de las personas físicas y jurídicas en un solo impuesto personal. Los análisis anteriores posibilitarán la conclusión del capítulo referido a la delimitación del marco general de la imposición sobre la renta. Finalmente, todo ello permitirá la consecución de una serie de consideraciones previas para el desarrollo de este trabajo.

1. El sistema cedular de imposición tributaria

La delimitación de la renta a través de categorías independientes apareció en el Reino Unido en 1799 a través de un impuesto sobre los ingresos (*Income Tax*)¹⁹⁰. La particularidad de este gravamen residía en la consideración autónoma de cada fuente de renta de la persona. Cada categoría de renta era gravada de forma separada respecto del resto de ingresos. En 1803 se establecieron las categorías definitivas de renta que permanecen en vigor en el Reino Unido con algunas modificaciones. Las cinco categorías cedulares se identificaban a través de letras mayúsculas: A) Rendimientos de inmuebles urbanos y agrícolas. B) Rendimientos de explotaciones agrícolas derivadas del arrendamiento. C) Rendimientos del capital. D) Rendimientos industriales, profesionales y comerciales. E) Rendimientos del trabajo personal dependiente.

¹⁸⁹ La referencia a las “ganancias de capital” se debe a que, esta expresión aparecía recogida en la mayoría de los informes y estudios de reforma tributaria. Aunque, como es notorio, el Derecho Tributario Español prefería las expresiones de “incrementos de patrimonio” y más recientemente la de “ganancias patrimoniales”. La expresión “ganancias de capital” debe entenderse como un anglicismo incorporado al Derecho Tributario español. En PALAO TABOADA, C.: <<La nueva legislación sobre plusvalías en el nuevo Impuesto General sobre la Renta>>, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 3, 1974, p.549.

¹⁹⁰ La imposición personal sobre la renta apareció en el Reino Unido a través de una iniciativa que el <<joven Pitt presentó al parlamento en 1798, el primer proyecto de Impuesto sobre la Renta, que se convertiría en ley, entrando en vigor al año siguiente. El *Income Tax Act de 1799* (...)>>. En HERNÁNDEZ DE LA TORRE, C.: <<Evolución y tendencias actuales del Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado>>, *Hacienda Pública Española*, núm.30, 1974, p.36.

La especialidad de este modelo fiscal se basaba en la posibilidad de presentar declaraciones independientes por cada fuente productora de ingresos por los contribuyentes. El sistema cédular de imposición se completaba con un impuesto complementario aplicable a partir de determinados niveles de renta establecido en el Reino Unido en 1909 (*Supertax*)¹⁹¹. La implantación de la retención en la fuente de la renta fue otra novedad del modelo cédular de imposición que se extendió al resto de ordenamientos fiscales¹⁹². Si bien, la influencia del sistema cédular fue limitada. Tan solo, inicialmente los ordenamientos tributarios de Francia, Italia y Prusia contemplaron la delimitación de la renta por categorías y que posteriormente abandonaron por una determinación global. En España se implantó un Impuesto de Cédulas Personales en 1874¹⁹³. El gravamen seguía el modelo prusiano de capitación por clases y exoneración de los rendimientos de trabajo personal, pero la determinación indiciaria de la base imponible motivó su supresión. El aspecto más relevante del modelo cédular inglés es el tratamiento tributario de las ganancias de capital. El sistema impositivo se fundamentaba en la distinción entre la renta y su fuente derivada de la consideración de su distinta naturaleza. Como es sabido, dicho postulado teórico distinguía entre el concepto de renta de la noción de fuente, en la cual, esta última se correspondía con el capital o patrimonio. Ello justificaba una imposición diferenciada basada en el criterio de la separación de la renta respecto de la fuente. También, la exoneración de gravamen de las ganancias de capital se encontraba en el argumento de falta de periodicidad en su generación. Desde esta perspectiva, dichas ganancias se obtenían de forma irregular en el tiempo a pesar de su materialización en un determinado lapso temporal. Es decir, las ganancias de capital carecían de la periodicidad en su consecución que caracterizaba al resto de los ingresos que formaban parte del concepto de

¹⁹¹ El *Supertax* (súper impuesto) fue rebautizado con el nombre de *Surtax* (sobre-impuesto) en 1927. *Ibidem*, p.39.

¹⁹² El sistema de retención en la fuente de la renta también fue conocido por sus abreviaturas en inglés como P.A.Y.E. (*Pay As You Earn*) traducido al castellano por la expresión “paga a medida que ganas”. Este sistema se implantó en 1944 en el Reino Unido.

¹⁹³ El Impuesto de Cédulas Personales <<fue creado por Decreto de 23 de junio de 1874, como un recurso municipal, y rigió después de numerosas modificaciones hasta su supresión, por Ley de 19 de enero de 1943>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, p.161.

renta¹⁹⁴. En este caso, la exoneración de tributación de las ganancias de capital se fundamentaba en su diferente naturaleza basada en la teoría de la periodicidad. Esta configuración teórica partía de la diferenciación entre la renta considerada como periódica y el capital, carente de dicha cualidad. La interpretación extensiva del criterio de la periodicidad en el ámbito tributario llevaba aparejada que todos los ingresos obtenidos por el individuo de forma esporádica se encontraban exonerados de gravamen. Este era el caso de las herencias, legados y donaciones recibidos por las personas de forma ocasional que se encontraban exentos de gravamen en el impuesto personal sobre la renta en algunos sistemas fiscales¹⁹⁵. Otra cuestión vinculada al tratamiento diferenciado de las ganancias de capital se encontraba en el principio de conservación de la fuente. Este criterio se fundamentaba en la permanencia inalterable de la fuente productora de las ganancias de capital a diferencia del resto de ingresos que aflúan al concepto de renta. Estos planteamientos permitieron a los hacendistas anglosajones establecer una designación para aquéllos ingresos derivados del capital denominados “rentas fundadas”¹⁹⁶. Mientras que, las “rentas no fundadas” designaban a todos los ingresos obtenidos sin la participación del capital de la persona. La evolución posterior de este postulado se manifestará en la consideración del agotamiento del capital como gasto deducible a través de las amortizaciones en el Impuesto personal sobre la renta. La observación de una u otra alternativa impositiva sobre la renta invertida determinará el contenido del concepto de renta.

¹⁹⁴ La falta de periodicidad de las ganancias se fundamenta en que se materializan en un determinado período de tiempo aún cuando aquélla se hubiera generado en varios años. Este efecto tributario se debe a la imposibilidad de promediar las ganancias a los períodos temporales, en los que éstas realmente se generan independientemente de su materialización posterior en un solo año. Adicionalmente esta problemática tiene su interés porque la aplicación de escalas de gravamen progresivas corresponde a los ingresos periódicos. Mientras que, las ganancias manifestadas en un solo año originan un agravio fiscal al sujeto respecto del resto de los ingresos periódicos al aplicarse también una escala progresiva por la acumulación de ingresos en un solo período.

¹⁹⁵ La aplicación práctica de estos postulados se encuentra <<en el Reino Unido, las donaciones, herencias e ingresos fortuitos no han sido sometidos al Impuesto sobre la Renta. En esto también el motivo de su exclusión inicial no está claro, pero uno de los factores determinantes puede ser que las donaciones e ingresos fortuitos no provenían de una fuente determinada de renta en posesión del beneficiario. De cualquier forma, Canadá, de nuevo, ha seguido el ejemplo del Reino Unido>>. En Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Informe CARTER. *Impuesto sobre la Renta*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pp.75 y ss.

¹⁹⁶ En LANGA E. y GARAIZABAL J.M.: *Diccionario de Hacienda Pública*, ob. cit., p.239.

Con el propósito de examinar el alcance teórico de los enfoques expuestos se analizan los informes de reforma tributaria más relevantes del sistema fiscal inglés. Estos documentos han abordado la exoneración de gravamen de las ganancias derivadas del capital en el impuesto personal sobre la renta. La ausencia de gravamen de las ganancias de capital se fundamentaba en su diferenciación con el concepto de renta. A tal fin se estudia a continuación los informes de los comités COLWYN y TUCKER del Reino Unido que se caracterizaban por el tratamiento de la periodicidad y el principio de conservación de la fuente. Posteriormente se aborda el examen de los informes de la Comisión RADCLIFFE que contemplaban un tratamiento específico de los gastos deducibles para la conservación de la fuente productora de las ganancias de capital. El análisis de los informes reseñados posibilitará la delimitación del sistema cédular de imposición tributaria en el marco general del gravamen sobre la renta.

1.1. El Comité COLWYN. Antecedentes y su relevancia posterior

La diferenciación entre la renta y la fuente en el sistema tributario del Reino Unido se recogió en la totalidad de los documentos elaborados por los comités o comisiones nombrados al efecto. La cuestión de la diferenciación tenía su origen en la reforma tributaria iniciada por PEEL en 1842 al restablecer el Impuesto sobre la renta suprimido en las décadas anteriores¹⁹⁷. El objeto de la controversia residía en el mismo tratamiento tributario contemplado en la regulación del impuesto para las rentas temporales y perpetuas que se consideraba discriminatorio en las primeras por algunos tratadistas¹⁹⁸. A este

¹⁹⁷ El impuesto sobre la renta se estableció transitoriamente en el Reino Unido en 1799 a consecuencia de la necesidad de recursos económicos para sufragar la guerra contra Francia. El impuesto se suprimió en 1802 con la firma de la Paz de Amiens, pero se volvió a aplicar al reanudarse las hostilidades en 1803 <<cuando Napoleón fue finalmente derrotado en 1815, el Gobierno, que había anunciado su intención de suprimir el impuesto, se vio forzado por la opinión pública a cumplir lo prometido. Vansittart, Ministro de Hacienda, era partidario de que continuase en vigor, reduciendo a la mitad los tipos impositivos; pero este intento fracasó y, en 1816, Lord Broughan hacía quemar todos los documentos relativos al Impuesto sobre la Renta en el Old Palace Yard>>. En HERNÁNDEZ DE LA TORRE, C.: <<Evolución y tendencias actuales del Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado>>, ob. cit., pp.36 y ss.

¹⁹⁸ Esta cuestión motivó la celebración de <<dos encuestas parlamentarias en 1854 y 1860, según la costumbre inglesa de solicitar la opinión de las personas interesadas. Estas informaron: a) Los actuarios de seguros mantuvieron la tesis de que supuestas dos rentas iguales, una temporal y otra perpetua, sus valores capitalizados son distintos, siendo mucho

respecto, merece destacarse las aportaciones realizadas por MILL al reconducir esta problemática hacia la consideración de las “rentas temporales” como rentas del trabajo y la calificación de “rentas perpetuas” a las rentas de capital. Este planteamiento implicaba la desaparición de las “rentas temporales” con el agotamiento del período de actividad de las personas y la permanencia en el tiempo de las “rentas perpetuas”. El agotamiento de las rentas temporales obligaba a un ahorro personal necesario para los períodos de inactividad laboral a diferencia de las rentas perpetuas disfrutadas con independencia de la actividad de la persona. Otro aspecto interesante referido a la “renta perpetua” fue su vinculación con los activos productores de renta. Por ello, inicialmente el impuesto sobre la renta carecía de deducciones fiscales aplicables a los activos generadores de rendimientos al considerarse una fuente perpetua¹⁹⁹. La influencia de los posicionamientos sobre las rentas temporales se reflejó con la incorporación de desgravaciones fiscales en el impuesto sobre la renta por cuotas del seguro nacional y jubilación o seguros de vida²⁰⁰. El tratamiento diferenciado de las rentas del trabajo y del capital permitió el estudio de la tributación distinta entre las rentas ahorradas y consumidas en una serie de comités y comisiones nombrados al efecto y que

*mayor en las perpetuas. La justicia distributiva obliga, por tanto, a gravar menos a las rentas temporales que a las perpetuas. b) Los funcionarios de la Administración eludieron el problema alegando que el Income Tax era transitorio. JOHN STUART MILL mantuvo una tesis radicalmente contraria a la defendida por los actuarios. Sostuvo y razonó que si bien los valores capitalizados de las rentas perpetuas y temporales son distintas, es preciso reconocer que las primeras pagan indefinidamente el impuesto; en cambio, las segundas lo pagan temporalmente, luego el valor capitalizado del impuesto en unas y en otras es distinto>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., pp.94 y ss.*

¹⁹⁹ Después del establecimiento del impuesto sobre la renta en el Reino Unido <<*nada se hizo por conceder deducción alguna por el desgaste de cualquier clase de activos fijos: esto se debe a que el dinero invertido en un activo fijo era considerado como capital; y la concepción del impuesto era que la renta había de ser gravada sin deducción por el desgaste del capital que la producía. Lo mismo si la renta se recibía en forma de pago que si se percibía en forma de saldo de una cuenta de beneficios. En 1978 se concede por primera vez una deducción legal por la disminución del valor, a causa del uso de la planta industrial y maquinaria. Las deducciones que venían haciendo los Comisionados locales debieron influir en la adopción de esta medida. Así como la consideración de los activos “a plazo medio”: no permanentes pero de duración superior a un año. El paso siguiente fue añadir a la deducción por obsolescencia (caída en desuso: pérdida de valor atribuible a la necesidad de reemplazar por nuevas plantas o maquinaria las que han quedado anticuadas antes desgastarse) concedida administrativamente en 1897 y legalizada en 1918. En el mismo año se concede otra deducción – de la sexta parte del valor anual bruto – a los edificios de fábricas y análogos que resultasen especialmente afectados a causa de la vibración de las plantas y maquinarias>>. En ROYAL COMMISSION ON THE TAXATION OF PROFITS AND INCOME: *Final Report*, Cmd 9474, Her Majesty Stationery Office, London, 1955, pp.96 y ss.*

²⁰⁰ *Ibidem*, pp.20 y ss.

por su interés con este trabajo se examinan a continuación²⁰¹. En primer lugar se analiza la citada cuestión que fue abordada por el Comité sobre la tributación de los ingresos y la propiedad de 1861²⁰². Las aportaciones realizadas por el mismo autor reseñado anteriormente ante el Comité se referirán a continuación por la relevancia e influencia en el objeto de estudio de este apartado. El asunto planteado sobre el impuesto sobre la renta radicaba a la exclusión del gravamen de la totalidad del ahorro. El fundamento alegado se basaba en la generación de la doble imposición al gravarse la renta dos veces. La duplicidad tributaria se ponía de manifiesto en la renta ahorrada e invertida que originaba nuevos rendimientos y posteriormente éstos eran gravados por el Impuesto sobre la renta. Es decir, la renta obtenida durante un período de tiempo se encontraba sujeta al impuesto sobre la renta. Mientras que, la parte de la renta ahorrada e invertida producía nuevos rendimientos que posteriormente eran gravados de nuevo por el mismo impuesto. Las recomendaciones dadas por el Comité a dicho asunto se referían al establecimiento de un trato de favor a las rentas destinadas a la formación del ahorro. La propuesta se justificaba en la dificultad administrativa para la determinación del ahorro personal de cada individuo. También, la relevancia de las propuestas realizadas se materializó en la configuración de los conceptos de “rentas ganadas” y las “rentas no ganadas²⁰³. La desgravación por “renta ganada” se introdujo en la Ley de Hacienda del Reino Unido en 1907²⁰⁴. El tratamiento tributario favorable se fundamentó en la consideración de la

²⁰¹ El planteamiento realizado por MILL sobre la diferente tributación de las rentas ahorradas y consumidas motivó una serie de críticas basadas en que las primeras eran distintas y consecutivas. Dado que <<primero surge la renta original, parte de la cual se ahorra y después este ahorro genera rentas distintas de la primera. J. STUAR MILL previó esta crítica aclarando en consecuencia, que el capital ahorrado y el interés no son conceptos adicionales, sino sustitutivos el uno del otro. No es posible disfrutar al mismo tiempo del capital y de la renta>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., pp.95 y ss.

²⁰² Las propuestas y recomendaciones fueron presentadas MILL ante el Select Committee on Income and Property Tax, en 1861. En ELORRIAGA PISARIK, G.: <<Imposición personal sobre el gasto>>, en la obra colectiva dirigida por M.J. LAGARES CALVO, *Manual de Hacienda Pública*, t. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, p.712.

²⁰³ Los Hacendistas anglosajones utilizaban la terminología de “rentas ganadas” para referirse a las rentas del trabajo por cuenta ajena. En cambio, las “rentas no ganadas” se referían a las rentas que no derivaban del trabajo por cuenta ajena. En LANGA E. y GARAIZABAL J.M.: *Diccionario de Hacienda Pública*, ob. cit., p.239.

²⁰⁴ La desgravación por la renta ganada vigente en la elaboración del informe, databa de 1907 y consistía <<en el derecho a deducir la fracción de 2/9 de toda la renta ganada, hasta una deducción máxima de 450 libras>>. En ROYAL COMMISSION ON THE TAXATION OF PROFITS AND INCOME: *Second Report*, Her Majesty Stationery Office, London, 1954, p.67.

precariedad de dichas rentas por derivarse de una fuente menos estable que las “rentas no ganadas”²⁰⁵. En segundo lugar se examinan los trabajos del Comité COLWYN constituido en 1920 para la reforma tributaria del Reino Unido. El Informe elaborado se enmarcaba dentro de los sistemas modulares de imposición sobre la renta y se identificaba por el nombre del director de dicho trabajo. El Comité tenía por objeto el estudio de la elevación de los tipos impositivos del impuesto sobre la renta justificada por la necesidad de ingresos de las finanzas británicas. El concepto de renta aparecía vinculado exclusivamente con los ingresos dinerarios o en especie. Mientras que, las ganancias derivadas del capital se encontraban excluidas del concepto de renta. Este posicionamiento distinguía entre la renta y la fuente entendiendo por este último al capital o el patrimonio²⁰⁶. La explicación de dicha diferenciación fue realizada por el Comité a través de la identificación de la renta con el fruto y el capital con el árbol²⁰⁷. En este caso el fruto o su valor se

²⁰⁵ La diferenciación en favor de la renta ganada <<se basó originariamente en la idea de que ésta es precaria: su fuente es menos estable y la afectan la edad, la enfermedad y la incapacidad. Se ha dicho luego que esa renta contiene un factor de gasto que no está en la otra y también que el Estado debe ofrecer un incentivo al esfuerzo personal>>. En LOZANO IRUSTE, J.M.: <<Los informes de la Real Comisión sobre la imposición de los beneficios y la Renta. Comisión RADCLIFFE>>, *Revista de Economía Política*, núm. 23, 1959, p. 613.

²⁰⁶ La separación entre la “renta” y la “fuente” se resumía en la expresión atribuida a MACNAGHTEN que decía textualmente <<Income tax, if I may pardoned for saying so, is a tax on income>> que puede ser traducido por <<el Impuesto sobre la Renta, si puedo ser perdonado, por decirlo así, es un impuesto sobre la renta>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la renta, nociones generales del Impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., pp.75 y ss.

²⁰⁷ En este mismo sentido, el Informe CARTER explicaba esta diferenciación dado que <<la fuente misma y el producto de su disposición eran asimilables al capital y no sometidas al Impuesto sobre la Renta; era el rendimiento de esta fuente lo que constituía la renta y llegaba a ser gravable>>, de la misma manera <<la distinción entre los beneficios asimilables a una renta y aquellos que son asimilables a un capital, con vistas al impuesto, ha sido establecida en el Reino Unido mucho tiempo antes de la puesta en vigor del Impuesto sobre la Renta en Canadá. Incluso allí, sin embargo, esta distinción no es perfectamente clara. La introducción de un impuesto sobre la renta en el Reino Unido, en el momento en que la economía descansaba, sobre todo en la agricultura, puede haber originado el siguiente concepto: la renta es el rendimiento de una fuente de producción. Los británicos han concluido por considerar las fuentes fundamentales de la renta (bienes, empresas, cargos y empleos, como productoras de renta, es decir, como elementos del capital de los que provenía la renta (...)) A menudo se ha recurrido a la comparación entre el árbol y su fruto: El fruto (o su valor) era la renta, mientras que el árbol (o el producto de su disposición) era un capital y no una renta. Puede ser también que la distinción que las leyes del Reino Unido referentes a asociaciones fiduciarias han establecido, entre las personas que tienen derecho a rentas que proceden de los bienes de una asociación fiduciaria y las personas que tienen derecho al capital, haya ejercido cierta influencia: Posiblemente se hayan considerado otros elementos. Cualquiera que sea su origen, la distinción fundamental entre renta y capital, a efectos del Impuesto en el Reino Unido, ha sido aceptada por los tribunales canadienses desde la implantación del Impuesto sobre la Renta en Canadá>>. En Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Informe CARTER. *Impuesto sobre la Renta*, vol. II, ob. cit., pp.75 y ss.

referían a la renta y el árbol o el producto de su disposición era el capital. El Comité decía que <<la renta es el fruto que madura en el árbol y puede ser recogido de éste. Si ha de haber renta, por tanto, debe haber no sólo fruto, sino también un árbol>>²⁰⁸. A partir de esta consideración solamente las ganancias derivadas de los negocios ordinarios se sometían a imposición. En cambio, las ganancias ocasionales derivadas de una transacción comercial se encontraban excluidas en la regulación tributaria, si bien la jurisprudencia las sometió al impuesto sobre la renta posteriormente²⁰⁹. El Informe mantuvo la separación entre la fuente y la renta a efectos impositivos a la vez que recogió una serie de propuestas sobre un tratamiento tributario más favorable para las “rentas ganadas” respecto a las “rentas no ganadas”. La regulación tributaria vigente en aquel momento establecía un tratamiento diferenciado basado en tipos de gravamen específicos para cada tipo de renta. La propuesta del Comité mantenía los mismos tipos de gravamen pero una vez aplicada la desgravación sobre “rentas no ganadas”. El Informe no distinguía entre rentas obtenidas dentro o fuera del país, sin embargo abordaba la problemática originada por los costes de administración derivados de la liquidación del impuesto en el supuesto de doble imposición internacional. La renta obtenida por la persona con negocios en el extranjero se consideraba imponible fundamentada en la residencia en el Reino Unido. Un aspecto recurrente en los informes tributarios fue el tratamiento de las deducciones por adquisición de activos. En este caso, el Comité no era partidario de la aplicación de deducciones a la adquisición de activos porque éstos formaban parte del capital²¹⁰. Sin embargo, el Informe era partidario del mantenimiento de las desgravaciones fiscales configuradas como reducciones en la contratación de los seguros de vida que fueron establecidas en la regulación tributaria de 1853. Además, entre las recomendaciones, también se encontraba el gravamen de los beneficios ocasionales y no periódicos de las operaciones realizadas con un fin lucrativo. Si bien esta propuesta no se recogió en la regulación tributaria, cabe señalar que la

²⁰⁸ ROYAL COMMISSION ON THE TAXATION OF PROFITS AND INCOME: *Final Report*, ob.cit., p.27.

²⁰⁹ *Ibidem*, pp.27 y ss.

²¹⁰ A este respecto el Comité señalaba que <<no debe concederse la deducción con respecto a un derecho a la renta derivada de un activo; es el activo mismo y no su posesión por ningún propietario particular lo que debe considerarse cuando está en discusión la deducción>>. *Ibidem*, pp.132 y ss.

interpretación jurisprudencial se aproximó a dicha recomendación y fue abordada por los comités posteriores. La influencia del Comité examinado se manifestó en la propuesta de elaboración de un código tributario que reuniera la materia fiscal en un solo texto normativo. En 1927 se nombró un Comité departamental sobre la codificación del impuesto sobre la renta presidido por MACMILLAN. El Comité emitió un informe sobre la norma codificadora, pero esta disposición nunca se presentó al Parlamento británico para su aprobación. Si bien los trabajos sirvieron de base para la refundición posterior del impuesto sobre la renta y la elaboración de un Código tributario.

1.2. Los informes del Comité TUCKER

El Comité TUCKER para la reforma tributaria del Reino Unido identificado por el nombre de su presidente elaboró dos informes²¹¹. El primero abordó la imposición sobre los beneficios comerciales publicado en 1951. El segundo informe analizó la tributación de las prestaciones por jubilación y fallecimiento publicado en 1954. Los trabajos del denominado Primer Comité TUCKER destacaban por el tratamiento de la amortización como gasto deducible a efectos de la determinación del beneficio industrial²¹². La relevancia de esta propuesta fue la ruptura con la consideración de “capital” a la renta invertida (renta de inversión) en un activo fijo. El Comité tuvo en consideración el principio de conservación de la fuente en los supuestos de agotamiento de los activos por depreciación. A tal fin, el Informe recogió el establecimiento de deducciones por depreciación y la aplicación de tipos variables en los casos de

²¹¹ ROYAL COMMISSION ON THE TAXATION OF PROFITS AND INCOME: *Final Report*, ob. cit., pp.4 y ss.

²¹² Hasta la presentación del informe del Primer Comité TUCKER, la regulación tributaria del Reino Unido no contemplaba como gasto deducible a la amortización como consecuencia de la depreciación de los activos para la determinación de la renta sometida al Impuesto sobre los beneficios industriales y comerciales. Esta postura también fue considerada en otros trabajos doctrinales asentados en la separación entre los activos y los ingresos que afluyan a una entidad económica. En particular, la problemática residía en la distinción de la renta de una sociedad y su propio patrimonio. La solución a esta cuestión radicaba en la diferenciación entre la renta y los bienes o derechos de la sociedad. El tratamiento diferenciado entre la renta y los activos de una entidad apareció recogido por SELIGMAN. Según esta aportación, la renta para ser recibida por la sociedad debe estar separada necesariamente del activo. Aún más, la forma en que se establezca dicha separación determinará el mayor o menor gravamen de la renta. Este planteamiento, con carácter general, fue incorporado a las regulaciones tributarias, respecto al gravamen de la renta de las sociedades. Véase en este sentido, GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p.190.

inversión, pero se excluían las bonificaciones impositivas por reposición de activos. Las deducciones se aplicaban en la fuente de la renta correspondiente a cada cédula de la renta conforme al sistema cédular de imposición. También, el Primer Comité estudió las causas de divergencia entre los gravámenes exteriores e interiores con la idea de disminuir éstos últimos. La conclusión recogida en el Informe se basaba en que dicha desigualdad surgía sólo en el campo de las deducciones de capital. Por ello se recomendaba que si en un determinado año existía un gravamen superior en el exterior, la regulación permitiera al contribuyente el traslado de la totalidad o parte de las deducciones de capital a un período ulterior. Otra materia relevante tratada en el Informe era la cuestión de la periodicidad vinculada a los beneficios comerciales. El argumento inicial se basaba en la consideración por el Comité de la impracticabilidad de bases de liquidación referidas al año corriente en un impuesto personal sobre la renta para las actividades industriales y comerciales (cédula D). Por ello el Comité era partidario del mantenimiento de la tributación de la renta referida a la base del año precedente²¹³. También, entre las cuestiones vinculadas a la periodicidad de la renta se encontraba el tratamiento de la inflación, stocks comerciales, rentas fluctuantes o variables en varios períodos temporales y su problemática con la implantación de una estructura progresiva del sobreimpuesto (*surtax*). La novedad de las propuestas realizadas por el Primer Comité TUCKER motivó un cambio regulatorio en el impuesto sobre la renta. Por todo ello, el derecho tributario estatutario y la mayoría de las propuestas del Comité fue recogida por la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1952. La nueva regulación contenía la legislación anterior con las nuevas modificaciones, pero carecía del carácter compilador de un Código tributario. La relevancia de la ordenación respecto del impuesto se manifestó en la ausencia de una definición de renta. La delimitación se realizaba a través de la enumeración de una serie de cédulas referidas a fuentes productoras de renta que se completaba con una cláusula general²¹⁴.

²¹³ Hasta 1926, la renta correspondiente a la cédula D tributaba por la base del año corriente. A partir de ese año motivado por la recomendación de la Comisión de 1920 se pasó a la base del año precedente.

²¹⁴ El sistema tributario del Reino Unido se caracterizaba porque *<<no hay una definición legal de renta. La Comisión no cree que fuera inconveniente –como se ha dicho– el que la hubiera: aunque no se muestra partidaria de la clásica enumeración terminada por una cláusula*

Aún más, <<para el Código fiscal, “renta”, “beneficios” y “ganancias” son términos equivalentes>>²¹⁵. Por ello, la configuración conceptual de la renta se realizaba a partir de la propiedad conjunta de los ingresos y de las fuentes de producción por la persona²¹⁶. En relación a la delimitación de los ingresos cabe su percepción tanto dineraria como en especie²¹⁷. Respecto de las ganancias derivadas del juego, cabe señalar que la regulación tributaria no las consideraba renta imponible. Las razones de la exención era porque <<están basadas en parte sobre una concepción subyacente al código impositivo: la ausencia de definición de renta y la enumeración de las fuentes posibles de ésta hace que se piense que para poder ser gravada una renta ha de proceder de una de esas fuentes>>²¹⁸. A estas consideraciones respondía la delimitación de la renta a partir de su inclusión y sujeción a la ley²¹⁹. El denominado Segundo Comité TUCKER analizado a continuación se centró en la tributación de las prestaciones por jubilación y fallecimiento. Por ello este Comité proponía una serie de recomendaciones sobre el tratamiento tributario más favorable de

general>>. En ROYAL COMMISSION ON THE TAXATION OF PROFITS AND INCOME: *Final Report*, ob., cit., pp.7 y ss.

²¹⁵ *Ibidem*, pp.10 y ss.

²¹⁶ Para que un ingreso sea considerado renta imponible <<debe poder ser referido a una de las clases que enumera el Código de Impuestos. Esta clasificación adopta dos formas: a) específica clases de ingresos que considera de naturaleza de renta (intereses, pensiones, dividendos de rentas públicas) o – más frecuentemente - , b) específica clases de fuentes de ingresos que son considerados productivos de renta: la tierra, el comercio, la profesión, los títulos, empleo: se gravan las rentas que provienen de estas fuentes. Es más difícil determinar desde el segundo de estos puntos de vista si un ingreso constituye renta o no, porque hay que determinar: 1º, si una persona posee una de dichas fuentes de renta y, 2º, si percibe esos ingresos en forma de incrementos anuales>>. *Ibidem*, p.624.

²¹⁷ En general <<no cabe hablar de renta si no hay un ingreso en especie o en dinero con la excepción de la imposición sobre la persona que vive en una casa de su propiedad a causa del beneficio que de ello recibe (criterio que no se aplica – por su complicación- a la posesión por el propietario de bienes muebles duraderos)>>. En LOZANO IRUSTE, J.M.: <<Los informes de la Real Comisión sobre la imposición de los beneficios y la Renta. Comisión RADCLIFFE>>, *Revista de Economía Política*, núm. 23, ob. cit., pp. 622 y ss.

²¹⁸ *Ibidem*, p.665.

²¹⁹ La definición legal de renta imponible en el Reino Unido <<se ha llegado a ésta por un proceso embrollado de revisiones legales e interpretaciones judiciales. La Ley emplea los términos “renta”, “beneficio”, “ganancia” como análogos. “Renta significa para la Ley – como dijo Lord Wrenbury- aquélla renta que está incluida en la ley y está sujeta a impuesto según la ley”. Con la evolución de este impuesto – de una exacción uniforme a una altamente progresiva- han cambiado algunas cosas. Ha habido una tendencia a evitar la pesada incidencia del impuesto sobre los ingresos que, por su misma naturaleza, se realizan con carácter irregular; además, la antigua concepción limitada de la renta como algo que emerge periódicamente y se separa de su fuente perpetua, como la cosecha del terreno, ha sido parcialmente abandonada; la vieja separación rígida entre la fuente y la renta ha sido olvidada en las deducciones por desgaste de capital e incluso por pérdidas; mientras que, de otra parte, algunas decisiones judiciales permiten gravar los ingresos aislados que no sean “ganancias de capital”>>. *Ibidem*, p.1181.

la cobertura de dichas contingencias. A tal fin el Comité planteó el establecimiento de un descuento impositivo respecto de los ahorros realizados con vista a la jubilación por parte de los trabajadores por cuenta propia. También se contemplaban desgravaciones fiscales configuradas como reducciones en la contratación de los seguros de vida. Sin embargo, el Comité no encontraba justificación en la exención del cobro total derivado de un seguro al encontrarse exentas las cuotas a la seguridad social por cobertura de la jubilación. Si bien, el Informe para no contradecir la práctica habitual recomendaba el establecimiento de una exención dentro de determinados límites. Merece especial referencia los supuestos de compensación por pérdida de empleo o beneficios percibidos por la persona (*beneficios ex-gratia*). En estos casos el Informe contemplaba un sistema de gravamen específico²²⁰. La justificación de un tratamiento diferenciado se encontraba en la calificación fronteriza de dichas percepciones entre la renta y el capital. En cualquier caso ambas percepciones se encontraban gravadas en el impuesto sobre la renta.

1.3. Los informes de la Comisión RADCLIFFE

El Gobierno del Reino Unido encargó en 1951 a la Comisión presidida por COHEN la investigación del <<*actual sistema de imposición de los beneficios y la renta, incluyendo su incidencia y efectos*>>²²¹. Los trabajos se reflejaron en una serie de informes y en un memorándum presentados al Parlamento británico entre 1953-1955 por la Comisión dirigida por el presidente RADCLIFFE en sustitución del anterior y que dio su nombre a dichos documentos. La Comisión presentó tres informes. El primero el 13 de febrero de 1953 abordaba la imposición sobre los beneficios procedentes del

²²⁰ A este respecto el Comité establecía que <<1) La cuarta parte de la suma concedida debería quedar exenta (entre 2.000 y 10.000 libras). 2) Todo excedente sobre la parte exenta debería ser gravado según un método de reparto por años. 3) Si hay retiro, se supondrá una expectativa de vida de diez años y se gravará la suma no exenta al tipo que se habría aplicado a un aumento de renta equivalente a la décima parte de aquélla. 4) Si no se trata de retiro se gravará al tipo que se habría aplicado a una renta adicional de la décima parte de esa suma durante el último año de empleo. 5) Si la suma excede del valor capital del máximo beneficio contractual que pudiera conseguir en ese momento el empleado como beneficio de retiro, el excedente se considerará como remuneración adicional y se gravará en consecuencia>>. *Ibidem*, pp.78 y ss.

²²¹ ROYAL COMMISSION ON THE TAXATION OF PROFITS AND INCOME: *First Report*, Her Majesty Stationery Office, Reprinted, London, 1955, p.iii.

extranjero. El segundo de 9 de abril de 1954 referido a la imposición sobre sueldos y salarios²²². El tercer documento denominado el informe final de 7 de junio de 1955 contenía las aclaraciones y conclusiones de los anteriores²²³. Este último documento recogía además un Memorándum de disenso de algunos miembros de la Comisión respecto de las opiniones recogidas en los informes²²⁴. El examen de los informes reseñados nos permitirá delimitar la noción de renta a partir de las fuentes productoras y su correspondencia en el sistema cédular de imposición. El primer informe reconocía la obligación personal y real de contribuir de los residentes en el Reino Unido en los impuestos personales²²⁵. La imposición tributaria sobre la renta se fundamentaba en la consideración de las fuentes productoras. A este respecto el documento señalaba que <<la renta de un individuo procedente de una fuente productora de renta (una finca, una inversión, un empleo) puede ser considerada como representada por una propiedad (renta, dividendo, sueldo)>>²²⁶. La problemática abordada por el Informe se refería a la tributación de la renta de la propiedad recibida en el Reino Unido desde países exteriores. En particular, el estudio se refería al gravamen de las rentas de las sociedades residentes en los países integrados en la “Commonwealth” que anteriormente se encontraban sujetas a las normas tributarias del Reino Unido. Por ello, un aspecto relevante en la determinación del gravamen se fundamentaba en la distinción de las rentas interiores de las exteriores. La distinción entre ambas rentas se realizaba a través de las normas contenidas en los acuerdos sobre doble imposición con otros países²²⁷. Si bien, la cuestión principal del Informe se encontraba en la concreción de las fuentes productoras

²²² El documento recogía el tratamiento de la tributación de los sueldos y salarios de acuerdo a la regla “paga como tú ganas”. Además, el estudio recogía la regulación de las deducciones familiares, junto con la acumulación de rentas de la unidad familiar y la aplicación de una escala progresiva.

²²³ Véase LOZANO IRUSTE, J.M.: <<Los informes de la Real Comisión sobre la imposición de los beneficios y la Renta. Comisión RADCLIFFE>>, *Revista de Economía Política*, núm. 23, ob. cit., p.566.

²²⁴ *Ibidem*, p.566.

²²⁵ El Informe señalaba que <<las bases del sistema impositivo del Reino Unido son: 1) Recae sobre la renta originada en el reino Unido, prescindiendo de a quién pertenece. 2) Recae sobre los residentes en el Reino Unido, sin que importe dónde se origina la renta>>. En ROYAL COMMISSION ON THE TAXATION OF PROFITS AND INCOME: *First Report*, ob. cit, pp. 3 y ss.

²²⁶ *Ibidem*, p.11.

²²⁷ Según este criterio <<si un comerciante residente en un país, pero que negocia en otro, mantiene en este último lo que puede considerarse un “establecimiento permanente”, éste se trata como una rama separable y sus beneficios son considerados como “beneficios de ultramar”>>. *Ibidem*, pp. 5 y ss.

exteriores a partir de los conceptos de “renta de ultramar” y los “beneficios exteriores o de ultramar”. La “renta de ultramar” era aquella procedente de una única fuente productora que se encontraba en el exterior (propiedades o inversiones)²²⁸. El gravamen de esta renta se realizaba conforme al sistema de remesas²²⁹. Mientras que, los “beneficios de ultramar” provenían de una fuente productora que se encontraba en el exterior y pertenecían a un residente con una actividad económica en el Reino Unido²³⁰. La línea divisoria entre ambos conceptos era muy pequeña por ello la Comisión propuso la sustitución de la denominación de los “beneficios exteriores” por el “saldo favorable de ultramar”. De esta manera, los beneficios eran gravados mediante un sistema impositivo cedular (cédula D) referida a los rendimientos industriales, profesionales y comerciales del Impuesto personal sobre la renta. También el tratamiento tributario desfavorable de los “beneficios de ultramar” respecto del gravamen de la “renta de ultramar” fue la cuestión objeto de estudio por parte de la Comisión. El trato menos gravoso dado a estas rentas derivaba de la localización de la fuente productora en el extranjero. A tal fin las conclusiones del Informe proponían una regulación fiscal más favorable de los “beneficios exteriores” para facilitar la actividad de las compañías dedicadas al comercio exterior²³¹. El segundo Informe abordaba el estudio del tratamiento tributario de

²²⁸ La “renta de ultramar” se definía como aquella <<que surge de una fuente enteramente situada fuera del Reino Unido (por ejemplo: renta de tierras situadas en el extranjero, intereses de la deuda extranjera, dividendos de una compañía no residente en el Reino Unido)>>. En LOZANO IRUSTE, J.M.: <<Los informes de la Real Comisión sobre la imposición de los beneficios y la Renta. Comisión RADCLIFFE>>, *Revista de Economía Política*, núm. 23, ob. cit., p. 569.

²²⁹ La “renta de ultramar” antes de 1914 tributaba por la parte de renta remitida al Reino Unido. A partir de esa fecha se estableció que la renta procedente de inversiones tributaría sobre la misma base que los beneficios de ultramar en proporción a la cuantía de la renta surgida de esa fuente, se remitiera o no al país. En el momento de elaborarse el Informe, las únicas categorías de renta que tributaban sobre la base de remesas eran las que procedían de “posesiones extranjeras”. En ROYAL COMMISSION ON THE TAXATION OF PROFITS AND INCOME: *First Report*, ob. cit, pp. 5 y ss.

²³⁰ Los “beneficios exteriores o de ultramar” eran definidos como <<aquellos beneficios ganados fuera del país>>. *Ibidem*, p.569.

²³¹ GOTA LOSADA ha resumido las tres recomendaciones del Informe en las siguientes: <<1ª. Aplicación por el Reino Unido de una deducción en sus propios impuestos sobre la Renta de los impuestos extranjeros, sin más límite que el propio impuesto inglés. 2ª. Opción a los empresarios ingleses para no aplicar los impuestos sobre la Renta a los beneficios, rendimientos, etc., de fuente extranjera, cuya transferencia al Reino Unido no fuera posible, como consecuencia del control de cambios del país de origen de las rentas. 3ª. Autorización al Gobierno para acordar convenios con otros países, en los cuales el Reino Unido pueda comprometerse a deducir de sus impuestos sobre la renta, a cargo de personas y sociedades residentes en él, no sólo impuestos pagados en el extranjero, sino también las exenciones, bonificaciones, etc. (tax sparing), concedidas por el país de origen de las rentas, para incentivar

los sueldos y salarios²³². Los rendimientos del trabajo se identificaban con las “rentas ganadas” en contraposición a las “rentas no ganadas”. La diferenciación conceptual entre ambas se basaba en el criterio doctrinal de la separación entre fuente y renta. Como es conocido, la fuente estaba excluida del concepto de renta a efectos impositivos. La exoneración de gravamen de las ganancias del capital se encontraba en su identificación con la fuente. La propuesta de reforma se centraba en la simplificación del impuesto sobre las rentas ganadas de pequeña cuantía mediante la reducción de los tipos de gravamen y la incorporación de deducciones. Las “rentas ganadas” eran gravadas en un sistema impositivo cédular (cédula E) referida a los rendimientos del trabajo personal dependiente en el Impuesto personal sobre la renta. Pero sin duda uno de los aspectos más destacables del segundo informe fue la propuesta de establecimiento de una estructura progresiva del impuesto personal sobre la renta. Todo ello se conseguía a través de la discriminación de tipos de gravamen entre las “rentas ganadas” y las “rentas de inversión” combinado con una serie de deducciones a favor de las primeras. También se estructuraba el impuesto en una serie de elementos en los cuales se hacía referencia a la “renta gravable” partiendo del sistema cédular de imposición. La estructura del impuesto se configuraba a través de una serie de elementos entre los que se encontraban la: “renta evaluable”, “renta gravable” y la “renta imponible” a la cual se aplicaban los tipos de gravamen²³³. La constatación de este último

*las inversiones realizadas por las empresas británicas>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.65.*

²³² Con anterioridad a la introducción del sistema conocido como P.A.Y.E. (*Pay As You Earn*) que se puede traducir como “paga a medida que pagas” <<los jornaleros y empleados pagaban sus impuestos directamente al recaudador por semestres (aunque podían distribuir cada pago a lo largo de 13 semanas por medio de la adquisición de timbres especiales)>> con el nuevo sistema <<la oficina recaudatoria de impuestos proporciona al patrono una hoja de registro de entradas semanales y pago de impuestos y de tablas impositivas que le indicaban el impuesto correspondiente a cada cuantía de salarios una vez deducida la parte de paga libre de impuestos. Antes de que empiece el año, la oficina recaudatoria estima los descuentos personales a que se supone que tendrá derecho el empleado durante el año que entra>>. En LOZANO IRUSTE, J.M.: <<Los informes de la Real Comisión sobre la imposición de los beneficios y la Renta. Comisión RADCLIFFE>>, *Revista de Economía Política*, núm. 23, ob. cit., pp. 579 y ss.

²³³ La estructura del sistema impositivo se explicaba en el segundo Informe de la siguiente manera <<el sistema actual gradúa y diferencia el impuesto en la forma siguiente: 1) La renta ganada se reduce en 2/9 para llegar a la renta evaluable (“assessable income”), sin que esta deducción pueda exceder de 450 libras. 2) La renta gravable se rebaja por efecto de las reducciones personales (en forma de suma global) para dar la renta imponible (“taxable income”). 3) Las primeras 100 libras de renta tributan al tipo de dos chelines seis peniques por libra; las 150 siguientes, a cinco chelines; las 150 siguientes, a siete chelines; las restantes, a

aspecto manifiesta la génesis histórica del concepto objeto de nuestro estudio. Para acabar con este análisis baste señalar que el Informe final recogía una serie de aclaraciones conceptuales y conclusiones derivadas de los documentos anteriores. Una de las consideraciones más relevantes se refería a la delimitación del concepto de renta a partir de la titularidad conjunta de los ingresos y de las fuentes de producción. La configuración conceptual de la renta establecida en el Código fiscal se realizaba a partir de la propiedad conjunta de los ingresos y de las fuentes de producción por la persona²³⁴. En relación a la delimitación de los ingresos cabía su percepción tanto dineraria como en especie²³⁵. La minoración de los ingresos con los gastos necesarios para su obtención determinaba la “renta imponible” en la estructura del impuesto²³⁶. Merece especial referencia la consideración de gastos a aquéllos derivados de las transferencias de renta de una persona a otra como consecuencia de la existencia de un convenio según los criterios establecidos en el código fiscal²³⁷. Por lo que se refiere a las fuentes de producción (activos) se planteaba una serie de cuestiones referidas a los gastos de su adquisición.

nueve chelines. 4) Toda renta que exceda de 2.000 libras se grava con un “sobreimpuesto” (“surtax”) adicional a tipos que aumentan con la cuantía de la renta (la que excede de 15.000 libras paga entre impuesto sobre la renta y sobreimpuesto 19 chelines por libra>>. *Ibidem*, pp.597 y ss.

²³⁴ Para que un ingreso fuera considerado renta imponible <<debe poder ser referido a una de las clases que enumera el Código de Impuestos. Esta clasificación adopta dos formas: a) específica clases de ingresos que considera de naturaleza de renta (intereses, pensiones, dividendos de rentas públicas) o – más frecuentemente - , b) específica clases de fuentes de ingresos que son considerados productivos de renta: la tierra, el comercio, la profesión, los títulos, empleo: se gravan las rentas que provienen de estas fuentes. Es más difícil determinar desde el segundo de estos puntos de vista si un ingreso constituye renta o no, porque hay que determinar: 1º, si una persona posee una de dichas fuentes de renta y, 2º, si percibe esos ingresos en forma de incrementos anuales>>. *Ibidem*, p.624.

²³⁵ En general <<no cabe hablar de renta si no hay un ingreso en especie o en dinero con la excepción de la imposición sobre la persona que vive en una casa de su propiedad a causa del beneficio que de ello recibe (criterio que no se aplica – por su complicación- a la posesión por el propietario de bienes muebles duraderos)>>. En LOZANO IRUSTE, J.M.: <<Los informes de la Real Comisión sobre la imposición de los beneficios y la Renta. Comisión RADCLIFFE>>, *Revista de Economía Política*, núm. 23, ob. cit., pp. 622 y ss.

²³⁶ A este respecto <<la renta no es un ingreso bruto (excepto en el caso de que no haya costes de obtención); no puede hablarse de renta imponible hasta haber deducido los costes de obtención>>. *Ibidem*, p.624.

²³⁷ La Ley de Hacienda de 1922 (*Finance Act*) estableció que el convenio debía durar al menos 6 años. La regulación prohibía la transferencia de renta en favor de los hijos o sirvientes. Adicionalmente, en la regulación de 1946 se estableció que la renta satisfecha por convenio a entes corporativos o benéficos no se deducía de la renta a efectos del sobreimpuesto (*SurTax*). La propuesta de la Comisión introdujo nuevos requisitos para la formalización de los convenios al sugerir <<que el que solicita exención tributaria en virtud de un convenio a favor de sus parientes, declare formalmente que no existe acuerdo alguno en virtud del cual el beneficio de alguna parte de lo que se gasta vuelva, directa o indirectamente, o a persona designada por él>>. *Ibidem*, pp.644. y ss.

En particular cuando se trataba de una fuente de renta percedera caracterizada por su agotamiento como consecuencia de su utilización²³⁸. A este respecto la Comisión proponía el establecimiento de deducciones con carácter general para la adquisición de activos empleados en la producción de la renta. En relación al tratamiento de las ganancias de capital cabe señalar que la propuesta de la Comisión eximía de su tributación en el Impuesto sobre la Renta. Las ganancias de capital se manifestaban como un incremento de la fuente productora derivado de la diferencia entre el precio de su realización y el precio de su adquisición. Dicha consideración se fundamentaba en la exclusión de las ganancias del concepto de renta. Aún más, el Informe desaconseja el gravamen de dichas plusvalías en alguna figura impositiva complementaria al Impuesto sobre la renta²³⁹. Otra cuestión abordada en el Informe Final se refería al período de tributación de las rentas industriales, comerciales y profesionales (cédula D). La propuesta de la Comisión era favorable a la aplicación de la base del “año corriente” y la correspondiente al “año precedente”. Para ello recomendó el establecimiento de dos períodos dadas las diferencias de tributación entre las compañías y los socios individuales. La propuesta recomendaba la aplicación a las compañías del cómputo de la renta por el “año en curso”, mientras que los accionistas tributaban por el “año precedente”. El Informe final contenía además un “Memorándum de disentimiento” de los vocales de la Comisión en desacuerdo con las propuestas recogidas en los informes²⁴⁰. El Memorándum difería sustancialmente de las recomendaciones contenidas en los informes de la Comisión RADCLIFFE fundamentalmente en la configuración del gravamen

²³⁸ La “fuente de renta percedera” se contraponía a la “fuente de renta perpetua” caracterizada esta última por su permanencia en el tiempo con independencia de su empleo. Como regla general solamente <<las rentas procedentes del comercio, oficios o profesiones reciben hoy una reducción de la renta imponible respecto del dinero empleado en la adquisición de activos que se emplean en la producción de la renta. Hay considerables excepciones a esta regla (adquisición de cotos mineros, gastos de inmuebles), lo que hace que los que perciban rentas comerciales o profesionales parezcan recibir un trato más favorable>>. En ROYAL COMMISSION ON THE TAXATION OF PROFITS AND INCOME: *Final Report*, ob., cit., pp.11 y ss.

²³⁹ *Ibidem*, p.37.

²⁴⁰ Los votos particulares respecto del Informe final se plasmaron en el “Memorándum de disentimiento”. Las opiniones discrepantes de la Comisión RADCLIFFE correspondían a los ponentes WOODCOCK, BULLOCK y KALDOR. La trascendencia de sus aportaciones se referían al planteamiento de un sistema alternativo, basado en un Impuesto sobre el gasto personal y de carácter progresivo sobre las personas físicas. Véase LOZANO IRUSTE, J.M.: <<Los informes de la Real Comisión sobre la imposición de los beneficios y la Renta. Comisión RADCLIFFE>>, *Revista de Economía Política*, núm. 24, 1959, pp.1180 y ss.

sobre la renta. Los aspectos relevantes se referían a la conceptualización de la noción de renta vinculada con el poder de disposición sobre los recursos escasos de la sociedad. A partir de este planteamiento, el gasto de las personas se presentaba como la base de un impuesto personal sobre la renta. También el tratamiento de las ganancias de capital se separaba del criterio seguido en la Comisión, porque éstas eran sometidas a tributación en el Impuesto sobre la renta. La adquisición de bienes y derechos a través de herencia o donación era considerada como una ganancia realizada. La cuantificación de las ganancias se determinaba con la minoración de las pérdidas de capital realizadas. En el supuesto en el que las pérdidas fueran superiores a las ganancias se posibilitaba su compensación con las positivas generadas en ejercicios futuros. La consecuencia de estas propuestas suponía la eliminación de la distinción entre las ganancias a corto y largo plazo establecidas en el sistema tributario del Reino Unido. El “Memorándum de disenso” marcó el inicio del estudio por parte de la doctrina científica de un impuesto sobre la renta basado en el gasto personal. La articulación de este gravamen tomaba como índice de referencia el consumo o el gasto para la imposición tributaria de la renta. Esta concepción de la renta se reflejó en los informes en materia tributaria que se elaboraron a partir de este momento.

2. La imposición global sobre la renta

El gravamen global sobre la renta surgió en la reforma tributaria prusiana de 1891 con la agrupación de los denominados impuestos de capitación (cedulares) en un solo tributo²⁴¹. El impuesto no distinguía entre fuentes productoras de renta por lo que éstas eran gravadas de la misma manera sin ningún tratamiento específico, pero con un carácter progresivo. El tributo prusiano recaía sobre la renta bruta de las personas físicas y jurídicas minorada con los gastos necesarios para la adquisición y conservación de la fuente²⁴². La superación de la anterior noción de renta limitada a los ingresos

²⁴¹ El impuesto de capitación es aquél <<que se recauda igualmente por cada persona, sin tener en cuenta la renta, la riqueza o cualquier otro criterio>>. En LANGA E. y GARAIZABAL J.M., *Diccionario de Hacienda Pública*, ob. cit., p.135.

²⁴² El sistema fiscal prusiano se asentaba <<en un impuesto sintético sobre la renta en el que no existía una previa imposición cédular y que, consiguientemente, no hacía discriminación

recurrentes de la persona se originó con la integración de las ganancias de capital en dicho concepto. La nueva conceptualización tenía su fundamento en los enfoques integradores en torno a la noción de renta como la teoría del incremento patrimonial. El modelo de imposición tributaria sobre la renta global fue una consecuencia de la agrupación de las fuentes de ingresos con inclusión de las ganancias de capital en el impuesto²⁴³. El antecedente del gravamen de las ganancias de capital se encontraba en el impuesto sobre el incremento de valor obtenido de la venta de la tierra implantado en diversas ciudades alemanas²⁴⁴. Posteriormente, el sistema tributario prusiano incorporó la imposición sobre los incrementos de valor en el impuesto sobre la renta de 1911²⁴⁵. También, esta tendencia se puso de manifiesto en el sistema fiscal de Estados Unidos en el impuesto sobre la renta. El Código tributario estadounidense delimitó la noción de renta a partir del aumento de valor de cualquier propiedad del contribuyente. Las ganancias de capital formaban parte del concepto de renta sometida al régimen general desde 1913²⁴⁶. Las reformas posteriores incorporaron el plazo de realización de las ganancias de capital para introducir una discriminación en su tratamiento tributario²⁴⁷. Las normas distinguían entre las ganancias a largo plazo que eran gravadas a un tipo impositivo menor de las generadas a corto plazo con gravámenes

*dentro de su ámbito entre las rentas fundadas y no fundadas>>. En PARAMIO FERNÁNDEZ, J.: <<Evolución y tendencias actuales del impuesto sobre la renta en el derecho comparado>>, *Hacienda Pública Española*, núm.30, 1974, p.56.*

²⁴³ Desde esta perspectiva <<sólo poniendo en relación las distintas clases de rentas, provenientes de diferentes fuentes u orígenes, obtendremos el concepto de renta global, y esa relación viene dada siempre y necesariamente por un sujeto, por el sujeto que las obtiene>>. En PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas de Derecho Financiero*, 2ª ed., Universidad Complutense, Madrid, 1990, p.295.

²⁴⁴ Las ciudades de Colonia, Leipzig, Fráncfort y Berlín entre otras incorporaron un gravamen sobre las plusvalías obtenidas gravado con tipos progresivos en función del aumento de valor experimentado por los terrenos y del tiempo transcurrido desde la última adquisición. Véase, PARAMIO FERNÁNDEZ, J.: <<Evolución y tendencias actuales del impuesto sobre la renta en el derecho comparado>>, ob. cit., p.57.

²⁴⁵ El sistema tributario prusiano <<acoge como un gravamen especial del Imperio sobre los incrementos de valor, ya que el Impuesto sobre la Renta configurado por Von Miguel contemplaba el concepto de renta ligado solamente a "fuente permanente y periódica" y, en consecuencia, las ganancias de capital quedaban fuera de su ámbito>>. *Ibidem*, p.57.

²⁴⁶ También se regulan las pérdidas de capital <<deducibles hasta el límite que permitieran las ganancias computadas. Posteriormente, desde 1918, el exceso de las pérdidas sobre las ganancias se admitió como partida deducible de las otras rentas>>. *Ibidem*, pp.42 y ss.

²⁴⁷ El tratamiento diferenciado de las ganancias de capital en el sistema fiscal de Estados Unidos se inició en 1921 cuando <<en el caso de que entre la adquisición y la venta del elemento hubieran transcurrido más de dos años, el contribuyente podía optar entre acumular la ganancia a las otras rentas o pagar por ella un impuesto del 12,5 por 100>>. *Ibidem*, pp.42 y ss.

superiores²⁴⁸. De la misma manera en 1962, en el Reino Unido se inició una nueva etapa en su ordenamiento con la tributación de las ganancias de capital²⁴⁹. Éstas aparecían clasificadas en ganancias a corto y largo plazo a partir de su generación en un año para las primeras y superior a dicho período en las segundas²⁵⁰. Sin embargo, el estudio de las ganancias de capital planteaba una serie de cuestiones sobre su tratamiento tributario. Los aspectos controvertidos se referían a su denominación²⁵¹, contenido²⁵² y diferenciación con el concepto de las plusvalías²⁵³. Por lo pronto, las ganancias de capital se

²⁴⁸ Véase LOZANO IRUSTE, J.M.: <<Los informes de la Real Comisión sobre la imposición de los beneficios y la Renta. Comisión RADCLIFFE>>, *Revista de Economía Política*, núm. 23, ob. cit., p. 632.

²⁴⁹ El precedente del gravamen sobre las ganancias de capital en el Reino Unido se encontraba en la recomendación de la Comisión COLWYN de gravar los beneficios ocasionales y no periódicos de las operaciones realizadas con una finalidad lucrativa. La propuesta no fue recogida en la ordenación tributaria, sin embargo, la jurisprudencia aplicó dichas recomendaciones en sus resoluciones. Posteriormente, la Ley Financiera (*Finance Act*) de 1962 incorporó <<un gravamen sobre las ganancias de capital a corto plazo, que tres años más tarde el laborista Callaghan ampliaría sustancialmente>>. En HERNÁNDEZ DE LA TORRE, C.: <<Evolución y tendencias actuales del impuesto sobre la renta en el derecho comparado>>, ob. cit., p.40.

²⁵⁰ Las ganancias a largo plazo generadas en un plazo superior al año eran sometidas a un tipo impositivo del 30 por cien en un gravamen específico (*Capital Gains Tax*). *Ibidem*, p.40. Mientras que, las ganancias a corto plazo se asimilan a las demás clases de renta y eran calificadas como <<activos con un período de generación en poder del propietario, inferior al año – tributan en el Income Tax y en el Sur Tax->>. En GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, General y de España*, ob. cit., p.488.

²⁵¹ La multitud de expresiones utilizadas para referirse a las ganancias de capital difieren según el ámbito geográfico de aplicación. En este sentido BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA ha puesto de manifiesto que desde el punto de vista semántico el término “ganancias de capital” equivale a lo que en la doctrina anglo-americana denomina “*capital gains*”. En cambio, la expresión “plusvalía” se corresponde con la doctrina latina y la terminología de “incremento de valor”, con los tratadistas alemanes. A este respecto, véase, BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, A.: <<El concepto de ganancia de capital>>, en la obra colectiva, *Las Ganancias de capital, XXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, p.554. También, la pluralidad de significados puede inferirse de la traducción de la expresión “*capital gains*”. En este sentido ROOB ha señalado que la expresión “*capital gains*” puede ser traducida de formas diferentes según la palabra “gain”. Así puede identificarse con “*ganancias de capital*”, “*beneficio de capital*”, “*aumento de capital*”, “*utilidades de capital*” y por último como “*ganancias provenientes de la enajenación de bienes*”. En este sentido, véase, ROOB, L.A.: *Diccionario de términos legales*, Ed. Limusa, México, 1968, p.141.

²⁵² Para la mayoría de los tratadistas de la Hacienda Pública, las “ganancias de capital” se producen, aunque el elemento patrimonial, que las origina, no se enajene y permanezca en el patrimonio de la persona. A este respecto FUENTES QUINTANA cit. por LANGA y GARAIZABAL clasificaba las ganancias de capital en las siguientes: << a) *Ganancias de capital puras, cuando se producen sin modificaciones en el nivel general de precios y en los tipos de interés, o aquellas que son más proporcionales que las variaciones experimentadas por aquéllos.* b) *Ganancias de capital originadas por disminuciones en los tipos de interés.* c) *Ganancias de capital originadas por aumentos generales de precios*>>. En LANGA E. y GARAIZABAL J.M.: *Diccionario de Hacienda Pública*, ob. cit., 116.

²⁵³ En general, los estudios de Hacienda Pública utilizan el término “plusvalía” como sinónimo de “ganancia real”, así como “ganancia contable” en las operaciones de cesión de un elemento patrimonial o simplemente, de la revaluación de dicho bien. A este respecto, véase LANGA E. y GARAIZABAL J.M.: *Diccionario de Hacienda Pública*, ob. cit., 197. De este modo, la mayoría de

podían definir con carácter general por la diferencia entre el valor de realización y el de adquisición de los elementos patrimoniales. Desde este punto de vista, cabe distinguir varias alternativas de imposición tributaria. La primera correspondía a la enajenación de bienes o derechos en el ámbito patrimonial de la persona física. La segunda derivaba de la transmisión de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas. En este último caso, nos encontramos a su vez con dos alternativas más a través de las cuales se puede materializar las ganancias o pérdidas. Una son las ganancias agregadas al resultado del ejercicio de las actividades económicas que se pone de manifiesto en la distribución de dividendos - ganancias realizadas - . Otra se refiere a la permanencia de las ganancias de capital en la entidad a través de su materialización en reservas, sin proceder a su distribución - ganancias no realizadas - . Sin embargo, conviene señalar que la imposición global excluye algunos ingresos de la consideración de renta²⁵⁴. Este es el caso de las adquisiciones lucrativas de carácter patrimonial gravadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²⁵⁵. Adicionalmente, cabe poner de manifiesto que la conceptualización de la renta global suscitaba cuestiones de gran interés en

los tratadistas consideran que las “plusvalías” es una modalidad de las “ganancias de capital”. Sin embargo, autores, como WICKREY sostienen que el término “plusvalías” responde a una traducción más correcta de la expresión anglosajona “*capital gains*”. En WICKREY, W.: *L'imposition del plus-values de capital*, Revenue de Science Financiere, 1956, pp. 243 y ss. Desde el punto de vista jurídico-tributario, se estima inadecuado el término “plusvalía”, al no existir su opuesto, como puede ser la “pérdida” para la ganancia. Además se trata de un concepto más amplio, con lo cual pierde su significación técnica. En este sentido, véase, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Tributación de las Ganancias de capital en España*, Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1970, p.144.

²⁵⁴ En este sentido GARCÍA VILLAREJO y SALINAS SÁNCHEZ señalan en relación al concepto de renta contenido en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que <<no es recogido de forma global por la legislación española desde el momento en que : primero, el artículo 3.4 establece que: “no tendrán la consideración de renta los premios de la Lotería Nacional, del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivo-benéficas y de la Organización Nacional de Ciegos”, y después el artículo 20, párrafo 2, señala que no son incrementos de patrimoniales los incrementos de valor que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que niegan la consideración de renta a tales ingresos>>. En GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, General y de España*, ob. cit., p.482.

²⁵⁵ A este respecto CARRETERO PÉREZ explica que <<el producto es la parte de la renta total de una persona, gravada específicamente por un impuesto. No se grava la Renta total, sino las distintas Rentas, procedentes de las cosas rentables (bienes materiales o inmateriales, como la profesión); por eso, la fuente del tributo ha de ser permanente y, para comparar las diferentes fuentes de impuesto hay que deducir del producto bruto los gastos necesarios para obtenerlo, llamados gastos de explotación. El producto es la renta líquida que, descontados los gastos de producción, se obtienen de cada una de las fuentes de renta permanente, poseídas por el titular de un patrimonio>>. En CARRETERO PÉREZ, A.: *El sistema tributario español reformado*, ob. cit., p.29.

relación con la acumulación de rentas de los miembros de la unidad familiar²⁵⁶. En este caso, el concepto de renta se correspondía con la totalidad de los ingresos obtenidos por todos los miembros de la unidad familiar. Sin embargo, la correspondencia señalada requería la elevación normativa de la “unidad familiar” a la categoría de “unidad contribuyente” a efectos de la imposición personal sobre la renta²⁵⁷. En los ordenamientos tributarios occidentales, inicialmente el impuesto sobre la renta se configuró a partir de la consideración de la unidad de imposición como la familia²⁵⁸, el individuo²⁵⁹ o el matrimonio²⁶⁰. Finalmente, la mayoría de los sistemas fiscales configuraron de forma individualizada la imposición sobre la renta a la vez que posibilitaban la tributación conjunta de los miembros de la unidad de imposición a través de la aplicación de desgravaciones fiscales. Una vez determinada la composición de la renta global surgía otra cuestión sobre su tratamiento tributario en el impuesto. A este respecto se pueden distinguir una primera modalidad de imposición en la que los diferentes componentes de la renta tributan, de forma diferenciada, pero sin perder el carácter de un gravamen global. En este caso

²⁵⁶ Pero además, la acumulación de rentas de la unidad familiar mantiene un gran interés en relación con la aplicación de las escalas de gravamen. Esta relevancia viene dada por el establecimiento de tarifas progresivas, porque afectan en mayor medida a los sujetos que deciden acumular sus rentas a través de la tributación conjunta. Por tanto, este problema se manifiesta en los sistemas de imposición personal con tarifas progresivas y la posibilidad de acumular las distintas rentas de los miembros integrantes de la unidad familiar. En este supuesto se produce un aumento de la tributación de la unidad familiar debido a la existencia de una escala de gravamen progresiva. En todo caso, este problema se puede resolver a través de técnicas tributarias, que permiten corregir el aumento de la progresividad, como consecuencia de la acumulación de rentas. Entre dichas técnicas, cabe destacar, entre otras; las deducciones variables en la cuota del Impuesto aplicables en la “tributación conjunta”, así como, la existencia de tarifas diferentes para la “tributación conjunta” o, “tributación individual”. También destacan, los métodos de “*splitting*” o de “*quotient familial*”.

²⁵⁷ Véase PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta*, ob. cit., pp.47 y ss.

²⁵⁸ La familia es la unidad de imposición en Francia en el que a través del sistema del cociente <<se suman las rentas de padres e hijos, se divide el total en tantas partes como personas (contando cada dos hijos como persona) y se grava separadamente cada parte>>. En LOZANO IRUSTE, J.M.: <<Los informes de la Real Comisión sobre la imposición de los beneficios y la Renta. Comisión RADCLIFFE>>, *Revista de Economía Política*, núm. 23, ob. cit., p. 598.

²⁵⁹ El individuo aisladamente considerado es la unidad de imposición en <<Canadá y Australia; pero si la mujer carece de ingresos, el marido recibe una bonificación; en EE.UU. se grava al individuo: marido y mujer tributan por separado, pero pueden escoger la agregación sin que el impuesto pueda exceder del doble de lo que pagarían por separado>>. *Ibidem*, p. 598.

²⁶⁰ El matrimonio es la unidad de imposición en Bélgica, Holanda, Dinamarca, Noruega y Suecia. También, en el Reino Unido <<lo ha sido siempre el matrimonio; las ganancias de ambos cónyuges se agregan, a efectos del impuesto sobre la renta y sobre impuesto>>. *Ibidem*, p. 598.

se trata de un Impuesto analítico²⁶¹. A este respecto, LANGA y GARAIZABAL señalan que un impuesto analítico es <<aquél que grava de forma diferenciada las modalidades de su materia imponible>>²⁶². La segunda alternativa impositiva se configuraba a través de un gravamen uniforme de todos los componentes que integraban la noción de renta. En este caso se trataba de un impuesto sintético por la forma de determinar la renta gravada²⁶³. A este respecto, los autores citados lo definen como aquél <<que grava de forma unitaria la materia imponible>>²⁶⁴. Esta modalidad impositiva posibilitaba a su vez varias alternativas para la aplicación de la tarifa del impuesto. La primera implicaba que todos los componentes de la renta se encontraban sometidos a los mismos tipos de gravamen²⁶⁵. La segunda alternativa se refería a la aplicación de la escala de gravamen a determinadas fuentes de producción de la renta excluyendo otras en función de los criterios impositivos adoptados por el legislador. En este caso, los componentes de renta excluidos son objeto de un tratamiento tributario alternativo a través de la aplicación de una tarifa distinta. Desde esta perspectiva, el gravamen de la renta se materializaba a través de varias bases imponibles, por lo que la doctrina científica califica esta imposición de sistema dual²⁶⁶. La existencia de varias bases imponibles puede llevar aparejada la aplicación de diferentes tipos de gravamen y cuotas

²⁶¹ El “Impuesto analítico” se caracteriza por gravar, de forma diferenciada, las modalidades que integran la “materia imponible”. Véase, a este respecto, LANGA E. y GARAIZABAL J.M.: *Diccionario de Hacienda Pública*, ob. cit., p.135.

²⁶² *Ibidem*, ob. cit., p.135.

²⁶³ Desde el punto de vista del gravamen unitario y uniforme de la “materia imponible”, a través de una sola base imponible podemos hablar en este sentido de un impuesto sintético.

²⁶⁴ En LANGA E. y GARAIZABAL J.M.: *Diccionario de Hacienda Pública*, ob. cit., p.135.

²⁶⁵ Sobre un impuesto unitario sobre la renta de carácter sintético FUENTES QUINTANA señala que es <<un impuesto único sobre la renta global en el que no existe ningún tipo de discriminación (ni en cuanto a forma de cómputo, ni en cuanto a la aplicación de desgravaciones) en atención a la fuente de procedencia de los distintos rendimientos. En este último grupo podría encuadrarse el impuesto sobre la renta prusiano, antecedente inmediato del impuesto sobre la renta alemán de nuestros días>>. En FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública, principios y estructura de la imposición*, ob. cit., p.190.

²⁶⁶ GOROSABEL REBOLLEDA ha recogido las siguientes características de un Impuesto dual, en el que se <<a) Diferencia las bases imponibles en dos: una base que contempla las rentas del trabajo (salarios y pensiones) y otra base que engloba las rentas del capital (intereses y ganancias de capital). b) Cada base imponible así determinada se grava de forma diferenciada, siendo gravadas con una tarifa progresiva las rentas de trabajo y a un tipo fijo las ganancias de capital. c) El tipo marginal mínimo de la tarifa coincidiría con el tipo fijo que grava las rentas de capital y debería coincidir con el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades>>. En GOROSABEL REBOLLEDA, J.M.: <<El nuevo IRPF>>, *Información Fiscal*, núm.83, 2007, pp.30 y ss.

diferenciadas que se sumaban para obtener la renta gravada²⁶⁷. Por ello este sistema de imposición tributaria se conoce con el nombre de Impuesto dual sobre la renta²⁶⁸. En este caso, la renta se encuentra parcelada a efectos de su tributación y la modulación del gravamen, a través de las tarifas, dependerá de los criterios adoptados por el sistema fiscal²⁶⁹. Las cuestiones señaladas anteriormente son relevantes en la medida en que la mayoría de los sistemas fiscales han abordado el tratamiento de las ganancias de capital tanto realizadas, como no realizadas. Los informes de reforma tributaria en el sistema fiscal comparado han recogido la integración de las ganancias de capital en la noción de renta. Por ello se analizan a continuación dichos documentos. La selección de los informes se ha realizado por su tratamiento de las ganancias realizadas y no realizadas en la imposición personal. En este sentido sobresale el Informe de la Comisión NEUMARK porque los dividendos

²⁶⁷ A este respecto FUENTES QUINTANA explica que en países como <<(Inglaterra por ejemplo) la imposición sobre los rendimientos ha dado paso a un impuesto unitario sobre la renta, pero de carácter analítico, es decir, a un impuesto único sobre la renta global en el que se discrimina de alguna forma en atención a la fuente de que proceden los rendimientos (bien mediante distintos métodos de cómputo de éstos a efectos de calcular la renta global, bien mediante la aplicación de desgravaciones especiales en atención a la fuente)>>. En FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública, principios y estructura de la imposición*, ob. cit., p.190.

²⁶⁸ A este respecto DURÁN CABRE señala que <<el impuesto dual sobre la renta se presenta como una alternativa al tradicional impuesto sintético sobre la renta de las personas físicas y ha sido llevado a la práctica en los años noventa por los países nórdicos. Fue propuesto por primera vez por Nielsen en 1980, quien plantea la sustitución del impuesto global sobre la renta, que grava todas las rentas a los mismos tipos impositivos progresivos, por un impuesto dual que grava, por una parte, las rentas y ganancias del capital a un tipo único proporcional y, por otra, las rentas del trabajo y demás ingresos a tipos impositivos progresivos. Asimismo, el tipo proporcional único de las rentas y ganancias del capital debe coincidir con el tipo del impuesto sobre sociedades y, a su vez, con el tipo marginal mínimo de la estructura tarifaria progresiva que grava las rentas del trabajo. En consecuencia, bajo la imposición dual todas las rentas del capital quedan gravadas por el mismo tipo impositivo proporcional, con independencia del tipo de renta obtenida o de la forma organizativa adoptada para su obtención (persona física, comunidad de bienes, persona jurídica) En cambio, las rentas del trabajo quedan sometidas a tipos marginales progresivos y superiores, salvo para el primer tramo de la tarifa>>. En DURÁN CABRE, J.M.: *Modelos alternativos al IRPF español*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2004, p.93. Véase, también para una ampliación de la materia examinada, NIELSEN, S.B. y SORENSEN, P.B.: <<On the optimality of the Nordic system of dual income taxation>>, *Journal of Public Economics*, núm.63, 1997.

²⁶⁹ GARCÍA VILLAREJO y SALINAS SÁNCHEZ distinguen dos procedimientos distintos, de carácter histórico, para gravar la renta. En primer lugar, señalan un procedimiento analítico en el que <<se conoce la renta del sujeto analizando la fuente de procedencia de dichas rentas, ya que este impuesto parte de las bases imponibles declaradas en los impuestos de producto, que como impuestos reales, gravan la renta atendiendo a su origen, de una forma proporcional. En este caso, la renta termina siendo gravada dos veces: primero de una forma proporcional, atendiendo a su calidad y según su origen; segundo, de un modo progresivo, una vez que se conoce la renta global del contribuyente>>. En segundo lugar, un procedimiento sintético en el que <<se establece un único gravamen sobre toda la renta del sujeto, desapareciendo los impuestos de producto>>. En GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, General y de España*, ob. cit., pp.480 y ss.

se someten a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mientras que los beneficios no distribuidos se someten al Impuesto sobre Sociedades. Desde otra perspectiva destaca el Informe de la Comisión MUSGRAVE al proponer un gravamen sobre la totalidad de las ganancias de capital realizadas y la exoneración de las no realizadas por la dificultad práctica para la determinación del importe correspondiente al aumento del valor experimentado.

2.1. El Informe de la Comisión NEUMARK

El Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea elaboró un informe sobre el establecimiento de un sistema tributario común aplicable a los Estados miembros. El Comité estaba presidido por NEUMARK y sus conclusiones fueron presentadas en un documento en 1962. El Informe tenía por objetivo la consecución de la armonización fiscal de los sistemas tributarios de los países de la Comunidad Económica Europea a través de una serie de impuestos básicos²⁷⁰. Para ello, el Informe pretendía armonizar escalonadamente los sistemas tributarios de los Estados miembros con el fin de eliminar disparidades fiscales opuestas a la consecución de un mercado común²⁷¹. La armonización fiscal pretendía alcanzar un máximo de neutralidad tributaria a efectos de la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales entre los países miembros de la Comunidad Económica Europea. Los gravámenes básicos de aplicación general que componían el sistema tributario propuesto descansaban en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. Estos tributos se

²⁷⁰ Entre los impuestos básicos destacaban; el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el beneficio de las sociedades, Impuesto sobre el patrimonio neto de las personas físicas e Impuesto de sucesiones. Entre los impuestos complementarios se encontraban: el Impuesto sobre el volumen de ventas, el Impuesto sobre carburantes y vehículos, Impuestos industriales locales, así como Impuestos locales sobre propiedad territorial. Véase a este respecto GUTIERREZ RUZ, J.: <<Informe del comité fiscal y financiero de la C.E.E.>>, *Revista de Economía Política*, núm. 34, 1963.

²⁷¹ Posteriormente, un grupo de trabajo en el seno de la Comunidad Económica Europea, presidido por WERNER estableció las ideas básicas de la futura Unión Económica y Monetaria. Entre las medidas, de carácter tributario, destacaba la equiparación de los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la armonización del Impuesto sobre Sociedades y de los tributos sobre los movimientos de capital así como el gravamen de los valores mobiliarios. El trabajo del citado Grupo se reflejó en el Informe transmitido al Consejo y a la Comisión de la Comunidad Económica Europea el 20 de mayo de 1970. Véase a este respecto, los trabajos de la Comisión WERNER: <<Informe Werner>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 3, 1970.

consideraban un instrumento principal para la consecución del principio de capacidad de pago. Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cabe destacar que el Informe proponía el establecimiento de un tributo sintético y único sobre todas las fuentes de producción de la renta. En este aspecto, el documento recogía algunas de las consideraciones realizadas en sus trabajos por NEUMARK sobre un impuesto sintético configurado como suma de los objetos gravados (renta total)²⁷². El tratadista citado resalta <<como característica fundamental del moderno impuesto sobre la renta, que éste recae sobre la verdadera renta neta, que el contribuyente tiene que declarar su renta neta gravable, y que cierto número de normas y medidas de diferenciación e individualización aseguran la mayor adaptación posible de la carga tributaria del individuo a su capacidad de pago absoluta y relativa>>²⁷³. La nueva conceptualización abandonó la diferenciación entre la renta y la fuente de tal manera que la imposición tributaria se fundamentaba en la “renta global”²⁷⁴. Por todo ello, el Informe señalaba que el impuesto personal de los Estados miembros debería superar el sistema cedular que gravaba de forma independiente cada fuente de renta. La tributación cedular de la renta se fundamentaba en la existencia de diversos gravámenes de producto que convivían con un impuesto global. También, el Informe abordaba el tratamiento de los diversos rendimientos que formaban parte del gravamen sobre la renta. En relación a los rentas de trabajo, este documento sostenía que los trabajadores con domicilio fiscal en otro Estado de la Comunidad deberían tener las mismas desgravaciones fiscales por su situación personal correspondientes al país donde prestaban sus servicios. Respecto de los rendimientos derivados de intereses o de dividendos el Informe recomendaba

²⁷² NEUMARK F.: *Theorie und Praxis der modern Einkommensbesteuerung*, Bern, 1947, p.35. También para una ampliación de las cuestiones abordadas, NEUMARK F.: *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

²⁷³ NEUMARK cit. por MUTÉN, L.: <<La evolución del Impuesto sobre la Renta a partir de la Primera Guerra Mundial>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 30, 1970, p.425.

²⁷⁴ El Informe señalaba en este sentido que <<la reducción de todas las rentas de una persona a una global permite, ante todo, conocer a fondo todas las condiciones particulares de trabajo de esta persona y aplicar racionalmente el principio de la progresividad, que no podría adaptarse a los impuestos cedulares más que de una forma irracional o injusta. El Impuesto único sobre la Renta conduce, por otra parte, a la consecución de una gran transparencia de los impuestos, transparencia que es de cierta importancia para los contribuyentes que quieren extender sus actividades a otros países de la CEE>>. En COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO. INFORME NEUMARK, Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Documentación Económica núm. 53, Madrid, 1965, p.73.

el sometimiento a retención así como el gravamen de las plusvalías conforme a tipos uniformes con el fin de facilitar la libre circulación internacional de capitales y de establecimiento en la Comunidad Económica Europea. Asimismo, el Informe proponía la eliminación de los modelos de determinación de las bases imponibles mediante sistemas globales o métodos porcentuales. En cambio, el documento no establecía la necesidad de tipos de gravamen iguales en la Comunidad Económica Europea con la excepción de los rendimientos derivados de intereses y dividendos. Si bien, el Comité recomendaba el establecimiento de tarifas progresivas de estructura similar en el impuesto²⁷⁵. En el tratamiento de la tributación conjunta de los cónyuges se proponía la reducción del efecto de la progresividad originada por la acumulación de rentas. Como medida complementaria al establecimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se recomendaba la implantación del Impuesto sobre el Patrimonio Neto de las Personas Físicas²⁷⁶. Para finalizar, merece destacar el tratamiento de integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el Impuesto sobre Sociedades. En este caso, el Informe proponía una integración parcial de ambos impuestos a través del método de imputación. Por lo demás, este documento no consideraba preciso la coincidencia de las tarifas del Impuesto sobre Sociedades en el espacio de la Comunidad Económica Europea. Pero si mantenía la conveniencia de unificar la retención en la fuente de dividendos y un gravamen uniforme de las plusvalías. En las plusvalías originadas por las fusiones, absorciones o escisiones de empresas el Informe era partidario de su exención con el fin de facilitar el grado de concentración de las empresas.

²⁷⁵ El Comité Fiscal y Financiero estimaba que <<sería deseable que se percibiera en todos los países de la CEE, el mismo tipo de Impuesto sobre la renta; es decir, un impuesto unitario de carácter sintético, y que la estructura de las tarifas fuera análoga, incluso siendo diferentes los tipos. El Comité es unánime en considerar que en teoría esta solución es la mejor, y la mayoría de sus miembros cree que será realizable cuando se hayan salvado ciertas dificultades transitorias>>. *Ibidem*, p.74.

²⁷⁶ El Informe NEUMARK recomendaba el establecimiento de un Impuesto sobre el Patrimonio de las personas Físicas con una tarifa progresiva. En todo caso, este gravamen debía estar relacionado con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades respecto de las rentas del capital o de los beneficios de las sociedades. Así el Comité Fiscal y Financiero opinaba que <<sería oportuno percibir un Impuesto sobre la riqueza con tipo mínimo, porque serviría para realizar una discriminación fiscal de las rentas. Un impuesto semejante tendría, además, la ventaja de mejorar o corregir el control de las declaraciones de renta y de sucesiones; para no perjudicar a las fortunas pequeñas y medianas, debería preverse la existencia de deducciones importantes, a determinar según la situación familiar y la edad de los contribuyentes>>. *Ibidem*, p.93.

Merece especial mención el tratamiento tributario de las rentas derivadas del capital al ser gravadas de forma diferenciada en atención a su atribución en una persona física o jurídica. La solución adoptada por el Informe se centraba en la distribución o permanencia en la sociedad de los beneficios obtenidos por las personas jurídicas. A tal efecto, el reparto de beneficios de la sociedad se sometía a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, los beneficios no distribuidos por las empresas se sometían al Impuesto sobre Sociedades. Una vez analizado este documento queda patente la continuidad y vigencia en los sistemas fiscales del concepto objeto de nuestro estudio.

2.2. El Informe de la Comisión MUSGRAVE

El Gobierno de Colombia elaboró un informe de reforma tributaria del sistema fiscal en 1968. La Comisión se encontraba presidida por MUSGRAVE que dio su nombre al documento elaborado²⁷⁷. El Informe perseguía la consecución de una serie de objetivos económicos a través de políticas de carácter fiscal²⁷⁸. Para ello, la Comisión realizó un estudio de las características estructurales de la hacienda pública y de la regulación de los impuestos existentes²⁷⁹. También, la Comisión analizó cada impuesto para los cuales formuló una serie de propuestas de mejora a las que acompañaba una justificación de dicha medida. Las propuestas de mejora alcanzaban a la propia Administración tributaria para la aplicación de dichos tributos. Además, el Informe establecía un modelo de sistema tributario integrado por gravámenes como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, Impuesto sobre el Patrimonio y una serie de impuestos

²⁷⁷ Comisión MUSGRAVE: *Bases para una Reforma Tributaria en Colombia. Informe Musgrave*, Ediciones Tercer Mundo-Biblioteca Banco Popular, Bogotá, 1968.

²⁷⁸ Los objetivos perseguidos por el Informe eran los siguientes: <<1. *Impulsar el crecimiento económico.* 2. *Lograr la máxima estabilidad interna y externa de la economía.* 3. *facilitar la distribución equitativa interfamiliar e interregional de la renta y de la riqueza,* 4 *Por último, conseguir recursos para financiar las funciones según niveles de Gobierno (central, estatal y local)*>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.76.

²⁷⁹ De forma previa a este Informe, la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo habían realizado un estudio en 1965, conocido como el "Fiscal Survey of Colombia".

indirectos sobre el consumo²⁸⁰. Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales cabe señalar que fue implantado en Colombia en 1821. Este gravamen era el impuesto personal con una trayectoria histórica más amplia. Sin embargo, la necesidad de modernizar el sistema tributario en su conjunto aconsejaba la reforma de alguno de sus aspectos. El Informe de la Comisión se enmarcaba en un sistema global de delimitación de la renta. El procedimiento de determinación exigía como señalaba MUSGRAVE la aplicación de *<<diferentes normas de ajuste al pasar de renta bruta a renta imponible, y en cada caso se necesitan diferentes medidas para definir los costes deducibles. Tal distinción es completamente compatible con un método sintético global, con tal de que los diversos componentes de la renta neta estén entonces combinados, de que las deducciones generales (por ejemplo, gastos médicos) se hagan de la renta combinada y de que se apliquen entonces tipos uniformes a la suma total de renta neta imponible>>*²⁸¹. Si bien, la Comisión proponía la eliminación de determinadas exenciones como las aplicables a las pensiones, prestaciones asistenciales y las derivadas del arrendamiento de la vivienda con la finalidad de ampliar la renta gravada. Un aspecto destacable del Informe se refería al tratamiento tributario de las ganancias de capital. La Comisión recomendaba el establecimiento de un gravamen sobre la totalidad de las ganancias de capital realizadas. Éstas se originaban en los supuestos de enajenación de bienes patrimoniales e incluso en el momento del fallecimiento del contribuyente. En este caso dicha ganancia se encontraba sujeta a gravamen como consecuencia del aumento de valor experimentado en los bienes aún sin mediar enajenación²⁸². También, la Comisión proponía la

²⁸⁰ El Impuesto sobre el patrimonio *<<existe en Colombia desde 1935, y grava tanto a las personas naturales como a las sociedades. En 1960, siguiendo la recomendación de la Comisión Económica para América Latina, se excluyó a las sociedades, eliminando así un desestímulo a la inversión especialmente del capital extranjero, porque este impuesto no se deduce por los Estados de residencia de los inversores. La Comisión propuso que las entidades sin fin de lucro deberían estar sujetas a este impuesto, pero deberían estar exentas las que sólo tuvieran rentas procedentes de capitales “prestados” (obligaciones, bonos, cuentas de ahorro, etc.) y por el contrario, deberían tributar si tuvieran acciones y participaciones en capital (más del 20% del capital de la sociedad de que se trate) o realizasen actividades lucrativas (alguna industria o comercio)>>*. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.79.

²⁸¹ MUSGRAVE, R.A.: *Sistemas fiscales*, Aguilar, Madrid, 1973, pp.185 y ss.

²⁸² MUSGRAVE calificaba de “realización constructiva” a las ganancias realizadas que se originaban en el momento del fallecimiento del titular de los bienes o derechos. En este sentido GOTA LOSADA ha puesto de manifiesto que *<<la denominada “realización constructiva” fue*

supresión de la reducción fiscal del 10 por ciento anual que afectaba a las ganancias de capital con el propósito de ampliar la base del Impuesto. Además, en este documento se destacaba la exoneración de las ganancias no realizadas debido a la dificultad práctica para la determinación del importe correspondiente al aumento del valor de dichos bienes²⁸³. Esta medida se justificaba por la dificultad práctica en la determinación de las ganancias no realizadas. Respecto al tratamiento de las pérdidas de capital se proponía su compensación con las ganancias. El saldo negativo originado de dicha integración podía compensarse con rentas ordinarias hasta un determinado límite y el resto se podía trasladar a los cinco ejercicios siguientes. Merece destacarse la propuesta de ajuste de las ganancias de capital en función del incremento de la inflación. A este respecto, la Comisión estimaba que se producía un tratamiento privilegiado para las ganancias de capital cuando no se actualizaba al índice de precios al consumo. A tal efecto, el Informe recogió dos propuestas alternativas para la solución de dicha problemática. La primera consistía en el gravamen mediante una tarifa más baja pero sin la realización de ajustes debidos a la inflación. La segunda se fundamentaba en el ajuste de las ganancias al aumento de la inflación, pero las ganancias se gravaban de acuerdo a la tarifa general. Otra cuestión destacada del Informe se refería al tratamiento de las rentas que confluían en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales y en el Impuesto sobre Sociedades. A este respecto, el Informe proponía la exención de los dividendos gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales de carácter anual hasta un determinado importe. Sin embargo, las retribuciones del personal de alta dirección con participaciones en el capital social de la sociedad superior al 10 por ciento no podían deducirse en el Impuesto sobre Sociedades²⁸⁴. En cuanto al tratamiento de las sociedades colectivas, cabe destacar que éstas se encontraban sujetas a tipos de gravamen inferiores a las anónimas y de responsabilidad limitada.

propuesta por la administración Kennedy, en 1964, pero fue rechazada sin discusión por el Congreso de los EE.UU. >>. Ibidem, p.192.

²⁸³ En Colombia sólo se sometían las plusvalías derivadas de la <<enajenación de inmuebles, reducidas en un 10% por cada año que mediara entre la adquisición y la enajenación>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., pp.79 y ss.

²⁸⁴ GOTA LOSADA ha puesto de manifiesto la oposición de la Comisión MUSGRAVE a la aplicación de deducciones a partir de determinadas cuantías en el Impuesto sobre Sociedades. Esta propuesta se basaba en que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales era el tributo más adecuado para gravar y controlar dichas rentas. *Ibidem*, pp.79 y ss.

Esta diferenciación se justificaba en la medida en que el beneficio de las sociedades colectivas se distribuía entre los socios y en consecuencia se gravaba en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales. Para finalizar conviene resaltar que el Informe tuvo una importancia relativa en el contexto de los estudios internacionales del momento. Sin embargo, algunos de los planteamientos recogidos en dicho documento fueron incorporados en la regulación de nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978²⁸⁵.

3. La imposición tributaria sobre la renta extensiva

La mayoría de los tratadistas se refieren a la tributación de la renta extensiva como un concepto amplio sujeto a imposición²⁸⁶. Esta conceptualización de la renta se incluía dentro de los sistemas sintéticos de imposición tributaria. Si bien se distinguen varias alternativas sobre la amplitud de la noción de renta gravada. Las opciones impositivas contemplan un primer modelo fiscal configurado sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas junto con la tributación de las ganancias lucrativas. Un segundo modelo articulado a partir Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con la integración del Impuesto sobre Sociedades. Por su interés con el objeto de estudio de este trabajo se analizan a continuación ambas opciones impositivas. La primera alternativa se refiere al gravamen de la totalidad de los ingresos con inclusión de las ganancias realizadas, además de las donaciones y herencias recibidas por el sujeto. La integración de las ganancias lucrativas en el concepto de renta gravado en el Impuesto sobre la Renta de Físicas tiene como referencia inicial los trabajos de SCHANZ. Este tratadista definía la renta como la afluencia neta de riqueza a una persona a lo largo de un determinado período de tiempo. La primera consecuencia de esta delimitación de la renta suponía la integración de

²⁸⁵ En este sentido se puede señalar a las plusvalías originadas, como consecuencia del fallecimiento del contribuyente, la actualización de los precios de adquisición de determinados bienes a la inflación o las reducciones porcentuales de carácter anual para los incrementos de patrimonio.

²⁸⁶ En relación al término de "renta extensiva" conviene señalar que <<Emilio Albi, con toda razón, ha traducido el adjetivo inglés "comprehensive" por extensivo, en lugar de comprensivo, como hicieron los traductores del Informe Carter. Por tanto, las expresiones castellanas "renta extensiva" y "renta comprensiva son equivalentes">>. En GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.96.

las ganancias de capital en dicho concepto²⁸⁷. La segunda implicaba la inclusión de las percepciones derivadas de las donaciones y herencias recibidas por el sujeto²⁸⁸. Posteriormente HAIG y SIMONS configuraron el concepto de renta a partir del patrimonio recibido de adquisiciones mortis-causa e inter-vivos a título oneroso o lucrativo²⁸⁹. A partir de las aportaciones señaladas, el impuesto sobre la renta quedó conformado de una forma extensa con el gravamen de la totalidad de ingresos que aflúan al individuo. La conceptualización del gravamen sobre la renta extensiva carecía de aplicación en los ordenamientos tributarios de los sistemas tributarios occidentales. Sin embargo, los informes de reforma tributaria contemplaban el gravamen de todos los ingresos junto con las donaciones y herencias recibidas por el sujeto. Estas cuestiones serán objeto de análisis en este mismo apartado por su relevancia con el propósito de este trabajo. La segunda alternativa sobre la conceptualización del gravamen sobre la renta extensiva se refiere a la integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. Este planteamiento respondía a la extensión del gravamen a toda la renta obtenida por la persona física llevado hasta sus últimas consecuencias²⁹⁰. Los antecedentes normativos de esta conceptualización se encontraban en la Ley ADDINGTON, aprobada en el Reino Unido en 1803²⁹¹.

²⁸⁷ En esta definición como se observa <<el concepto de renta gravable de acuerdo con esta teoría es mucho más amplio que el de la teoría de la "fuente", porque comprende las ganancias de capital>>. En GOTA LOSADA A., *Tratado del Impuesto sobre la renta, nociones generales del Impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p.77.

²⁸⁸ En SCHANZ, G.v.: <<El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta>>, ob. cit., pp.188 y ss.

²⁸⁹ Véase GOTA LOSADA A., *Tratado del Impuesto sobre la renta, nociones generales del Impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p.77.

²⁹⁰ Según esta postura se consideran "renta" a la totalidad de las ganancias realizadas o no. Por tanto, los "beneficios distribuidos" y los que permanecen en la sociedad (beneficios no distribuidos) tributan como ganancias de capital.

²⁹¹ En el Reino Unido, el Impuesto sobre la renta (*Income tax*) gravaba todas las manifestaciones de renta a las cuales correspondían diferentes tipos de gravamen de carácter fijo de acuerdo a la fuente productora. De tal forma que las sociedades estaban sujetas a este impuesto a través del pago de una cuota sobre los dividendos percibidos por los socios. La cuota se consideraba "a cuenta" del impuesto personal sobre la renta para los socios o accionistas. Sin embargo, a partir de 1911, el Impuesto sobre la Renta se convirtió en un tributo de carácter progresivo. De tal forma que los dividendos distribuidos por las sociedades se encontraban gravados a través de cuotas fijas y progresivas (*SurTax*). En cambio, los beneficios no distribuidos les correspondía una cuota fija. Con estos precedentes se estableció el Impuesto sobre el beneficio de las sociedades con la finalidad de evitar la discriminación que se producía en la tributación de los beneficios (ganancias del capital) según su distribución o permanencia en la sociedad. La consecuencia normativa que se desprendía de esta situación fue el origen del Impuesto sobre Sociedades (*Corporation Tax*) sobre la totalidad del beneficio con independencia del Impuesto sobre la renta (*Income Tax*). Esto es así, en la medida en que

Esta norma sometía a las personas físicas y a las sociedades al Impuesto sobre la Renta (*Income Tax*). Dicho impuesto gravaba las diferentes fuentes productoras de renta sin tener en cuenta la naturaleza del perceptor. La renta obtenida por las personas físicas y jurídicas se encontraba gravada por un solo impuesto de carácter cedular. Las distintas fuentes de renta se encontraban distribuidas en cédulas independientes con un gravamen específico para cada una de ellas. Otro precedente normativo se encontraba en la reforma tributaria realizada sobre el Impuesto sobre la renta (*Einkommensteuer*) en Prusia en 1891. El nuevo impuesto gravaba la renta de las personas físicas, jurídicas y otras entidades. Sin embargo, el gravamen conjunto de la renta de las personas y entidades se suprimió en Prusia por Ley de 29 de marzo de 1920²⁹². Posteriormente, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se desarrolló de forma autónoma al Impuesto sobre Sociedades en los sistemas fiscales occidentales. La confluencia de ambos tributos sobre el gravamen de la misma materia imponible motivó la preocupación doctrinal por evitar la doble imposición sobre la renta. El fenómeno de la doble imposición se inicia con la tributación previa de los beneficios obtenidos por la sociedad pero que, ulteriormente y por segunda vez dichas ganancias se someten a gravamen, cuando son distribuidas a los socios. Este fenómeno se agrava en los supuestos de la existencia de participaciones cruzadas entre las sociedades. Es decir, cuando los socios participantes en otra sociedad son personas jurídicas o sociedades. En este caso, el beneficio obtenido por la sociedad origen se distribuye a otra sociedad partícipe, por lo que dicho dividendo constituye renta para esta última sociedad (doble imposición inter-societaria). Este fenómeno se repite, entre las sociedades hasta que afluye a la persona

los beneficios distribuidos a las personas físicas se encontraban sujetos al "*Income Tax*" en las modalidades de cuota fija y progresiva. De la misma manera, los beneficios no distribuidos se encontraban gravados por las mismas cuotas. Por tanto, no procedía la dualidad en la tributación de los beneficios, sino un solo Impuesto sobre Sociedades. En resumen, el nuevo tratamiento de los beneficios se correspondía con el establecimiento de tipos de gravamen de carácter progresivo en el Impuesto sobre el beneficio de las sociedades. En relación a este sistema conviene señalar que <<las sociedades estaban sujetas al Impuesto sobre los Beneficios Industriales o Comerciales, con una particularidad: los beneficios distribuidos tributaban desde 1947 a tipo más elevado, con el fin de desalentar la distribución de beneficios y así permitir, de una parte, la autofinanciación de las empresas y, de otra, la lucha contra la inflación>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.67.

²⁹² Esta regulación estableció que <<el Impuesto sobre la Renta recaerá solamente sobre las personas físicas, pasando las sociedades a ser gravada por un impuesto autónomo>>. En HERNÁNDEZ DE LA TORRE, C.: <<Evolución y tendencias actuales del Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado>>, ob. cit., pp.56 y ss.

física. En este caso, los estudios doctrinales han puesto de manifiesto que nos encontramos ante un gravamen en cascada o un fenómeno de plurimposición²⁹³. Para solucionar este problema, los estudios recogían soluciones distintas según el grado de integración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁹⁴. Las fórmulas de integración total de ambos Impuestos suponían la eliminación absoluta del fenómeno de la doble imposición de dividendos. Los sistemas de integración total más relevantes son el de unidad²⁹⁵ y de tributación de las ganancias de capital²⁹⁶. Los trabajos más destacables se encuentran en los

²⁹³ Desde esta perspectiva se produce en el Impuesto sobre Sociedades una <<falta de neutralidad respecto de la forma jurídica utilizada para la gestión empresarial, pues es claro, que si se trata de una sociedad personalista o de una empresa individual no se paga el Impuesto sobre Sociedades>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.41.

²⁹⁴ Los sistemas para evitar la doble imposición de dividendos son los siguientes: El sistema de unidad en el <<que toda la renta obtenida por la persona física, incluida la de su participación en sociedades tribute solamente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que quedará suprimido el Impuesto sobre Sociedades>> el sistema de integración que consiste <<en deducir del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la parte del Impuesto sobre Sociedades que ha gravado previamente los dividendos repartidos a los accionistas>> el sistema de exención en el Impuesto sobre Sociedades <<este sistema consiste en no gravar en el Impuesto sobre Sociedades la parte de los beneficios distribuidos o dividendos, con lo que tales dividendos pasan a contribuir por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>> y finalmente el sistema de exención en el impuesto sobre la renta que <<consiste en dejar exento en el Impuesto sobre la renta la parte de los beneficios distribuidos por las sociedades, por lo que tales beneficios terminan tributando únicamente en el Impuesto de Sociedades>>. En GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, General y de España*, ob. cit., pp.501 y ss.

²⁹⁵ Sobre el “sistema de unidad” o también denominado de transparencia o de asociación se pueden distinguir como características las siguientes: <<- La consideración del Impuesto sobre sociedades como “pago a cuenta” del Impuesto sobre la Renta. – La imputación a los socios o accionistas, a efectos del Impuesto personal sobre la Renta, del beneficio obtenido por la sociedad, sea éste distribuido formalmente o no. – El desconocimiento de la sociedad como persona jurídica distinta de los socios o accionistas, ya que su beneficio se entiende afluído, sin más, a la economía particular de los socios o accionistas. – Que no sea necesario exigir una retención específica por el pago de los dividendos, porque ésta queda englobada en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, que hace sus veces>>. Sin embargo, entre los inconvenientes se encuentran los referidos a que <<la distribución o imputación es difícil cuando hay numerosos accionistas, las acciones son al portador, o coexisten distintas series de diferentes características y derechos. – El pequeño accionista que permanece al margen de las decisiones sobre distribución de dividendos, tiene que pagar Impuesto General sobre la Renta por dividendos que no percibe materialmente. – Puede plantear problemas de liquidez porque se tributa por rentas no percibidas materialmente>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., pp.208 y ss.

²⁹⁶ El sistema de tributación de las ganancias de capital <<implica la radical supresión del Impuesto sobre Sociedades, de manera que no es necesario determinar el beneficio obtenido por las sociedades porque este tributo no existe, ni siquiera con la consideración de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los dividendos o participaciones en beneficio, distribuidos por las sociedades se someten a una “retención normal” a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este impuesto, y aquí reside la peculiaridad (...) se gravan todas las ganancias de capital, incluso las no realizadas,

estudios sobre la integración total del Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del sistema de tributación de las ganancias de capital²⁹⁷. En estos trabajos, las ganancias de capital aparecían clasificadas de acuerdo a su realización o no realización. Las ganancias realizadas se correspondían con los beneficios distribuidos de la sociedad o dividendos. Las ganancias no realizadas pertenecían al ámbito de los beneficios no distribuidos que permanecen en la sociedad. La integración total de ambos tributos se produce a partir del gravamen de las ganancias de capital en cualquiera de sus modalidades exclusivamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Para ello, los beneficios distribuidos por la sociedad se someten a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por lo que en dicho tributo se gravan las ganancias de capital producidas. Respecto a las ganancias de capital no realizadas se gravan a través de valoraciones periódicas a lo largo de uno o varios ejercicios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Todo ello lleva aparejada la supresión del Impuesto sobre Sociedades del sistema fiscal. Desde este punto de vista, la integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades se realiza a través de la extensión del concepto de renta.

Una vez analizadas las alternativas impositivas posibilitadoras de la conceptualización del gravamen sobre la renta extensiva corresponde el examen de los informes tributarios con tal carácter. Desde esta perspectiva, cabe señalar el documento redactado por la Comisión CARTER. La articulación de un gravamen sobre la renta extensiva se configura con la integración de la imposición sobre las personas físicas y jurídicas a través del sistema de unidad. También, este Informe analizó de forma pormenorizada las adquisiciones lucrativas derivadas de las herencias y donaciones en su relación con el concepto de renta. Sin embargo, el Informe excluyó del concepto de renta a las adquisiciones hereditarias cuando éstas se originaban dentro de la

sometiéndose así a tributación el beneficio no distribuido de las sociedades>>. Ibidem, pp.212 y ss.

²⁹⁷ Véase para una ampliación de las cuestiones examinadas, MUSGRAVE, R.A. y MUSGRAVE, P.B.: *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981. También MUSGRAVE, R.A.: <<El Informe de la Comisión CARTER>>, *Economía Financiera Española*, núm. 26-27, 1968.

unidad familiar²⁹⁸. También conviene resaltar el Informe de la Comisión BRADFORD. Este documento abordaba el tratamiento de las adquisiciones lucrativas derivadas de las herencias y donaciones en el concepto de renta. Sin embargo, estas situaciones son consideradas como supuestos de realización del causante o donante por lo que dichos casos se gravaban en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁹⁹.

3.1. El Informe de la Comisión CARTER

El Gobierno de Canadá encomendó a la Comisión presidida por CARTER la elaboración de un Informe de reforma tributaria en 1962³⁰⁰. La redacción final del trabajo culminó en 1967. Las propuestas contenidas en dicho documento influyeron de forma notable en los ordenamientos tributarios occidentales³⁰¹. Los objetivos del Informe eran, entre otros, la configuración de un sistema fiscal que promoviera un reparto equitativo de las cargas tributarias y una asignación eficaz de los recursos productivos. El cumplimiento de los objetivos se

²⁹⁸ El Informe ponía de relieve que <<de conformidad con el principio de que todo incremento en la capacidad económica del contribuyente debería ser gravado con independencia de su naturaleza o de su origen, habría que incluir a las donaciones, los legados y las adquisiciones fortuitas en la base imponible. Pero, sin embargo, sería necesario excluir las donaciones (comprendiéndose en ellas los legados) entre miembros de una misma unidad familiar impositiva>>. En Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Informe CARTER. *Presentación e Introducción. Aspectos de Política Fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pp.19 y ss. Si bien, cabe destacar el voto particular de BEAUVAIS respecto a la consideración de estos supuestos como ganancias realizadas al señalar que <<me opongo a la recomendación conforme a la cual debe establecerse que al fallecimiento de un contribuyente haya de considerarse realizada, por ficción legal, una ganancia de capital>>. En Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Informe CARTER. *Presentación e Introducción. Aspectos de Política Fiscal*, vol. I, ob. cit., p.59.

²⁹⁹ El Informe BRADFORD señalaba que <<las donaciones y transmisiones mortis causa serían tratadas como supuestos de realización. Así, en general, el exceso del valor real de mercado de un activo transmitido sobre su valor originario ajustado, en poder del donante o causante, sería incluido en la renta bruta de dicho donante o causante. La porción de tales ganancias imputable al período anterior a la fecha efectiva quedaría exenta de la aplicación de este tipo de supuestos de realización (...). Las ganancias que se considera han sido devengadas con posterioridad a la fecha efectiva, serían gravadas como transmisiones aplicándoles los mismos tipos que a las otras clases de renta>>. En RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: *Informe BRADFORD. Propuestas para una reforma tributaria básica*, ob. cit., p.320.

³⁰⁰ Véase para una ampliación de las cuestiones abordadas, CARTER, K.L.: <<La reforma tributaria canadiense y Henry Simons>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 3, 1970.

³⁰¹ En relación al Informe CARTER, véanse ACOSTA ESPAÑA, R.: <<Agenda para una revolución fiscal: El Informe Carter>>, *Economía Financiera Española*, núm. 26-27, 1968. También, FERNÁNDEZ ORDOÑEZ, F.: <<Tres temas polémicos en el Informe Carter>>, *Economía Financiera Española*, núm. 26-27, 1968. Por último, GALLAIS, G.: <<La fiscalidad de las economías desarrolladas en el año 2000: El sistema Carter>>, *Economía Financiera Española*, núm. 26-27, 1968.

materializaba a través de la consecución de los principios de equidad y capacidad de pago. El criterio de la equidad era entendido como un trato igual a los iguales (equidad horizontal) y diferenciado a los distintos (equidad vertical). Mientras que, el principio de capacidad de pago se consideraba como el método más eficaz para el reparto de las cargas fiscales. La consecución de este último criterio se realizaba a través de la fijación de la renta como índice óptimo y único de la imposición tributaria. La renta se definía de forma amplia y extensiva³⁰². Pero es interesante destacar que en la determinación del concepto de renta carecía de relevancia el aumento de patrimonio así como el consumo realizado por el contribuyente³⁰³. A este respecto BREÑA CRUZ y SOTO GUINDA señalan que el Informe preconiza un concepto de renta *<<en la que tiene cabida todo acrecentamiento o adquisición patrimonial, independientemente de la forma (monetaria o en especie), el origen (trabajo, rentas del capital, transmisión de bienes, donaciones, etc.), la previsibilidad o el carácter fortuito, la periodicidad o ocasionalidad del acrecentamiento y de que los bienes derivados del mismo se consuman o se ahorren>>*³⁰⁴. La

³⁰² Los componentes de la "renta integral" son *<<a) Todos los rendimientos, cualquiera que sea su fuente: trabajo personal, mixtos, o derivados del capital; b) Todas las ganancias de capital o plusvalías por enajenación de elementos patrimoniales; c) Todos los incrementos patrimoniales a título gratuito: Premios de lotería, apuestas, juego; d) Todos los incrementos patrimoniales mortis causa, e Inter vivos: Herencia, legados y donaciones. Solo se exceptúan los que tengan lugar en el seno de la unidad familiar, es decir, entre cónyuges o entre padres e hijos; e) Los beneficios no distribuidos de Sociedades>>*. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., pp. 80 y ss.

³⁰³ A este respecto, el Informe señalaba que *<<gravar los gastos de consumo en lugar de la renta percibida equivaldría a excluir del impuesto el ahorro. Gravar el patrimonio en lugar de gravar la renta significaría eximir el consumo. Prácticamente sin excepción, no descubrimos ventaja alguna en excluir el ahorro o el consumo. Teniendo en cuenta que la mayor parte de los individuos y de las familias gastan la totalidad de lo que ganan durante su vida, la adopción de un sistema en el que el impuesto gravase el consumo en lugar de la renta tendría como único efecto la modificación del perfil temporal del pago de impuestos durante la vida del contribuyente. Los jóvenes y las personas de edad avanzada pagarían impuestos en mayor cuantía, porque en los períodos de la juventud y de la vejez el consumo es elevado en relación con la renta, en tanto que la carga fiscal de los contribuyentes de edades medias quedaría reducida, toda vez que, en este período, se destina el máximo al ahorro. No creemos que estas consecuencias representasen una mejora sobre la situación actual. Si, por el contrario, el impuesto gravase el patrimonio antes bien que el consumo, aquéllos que obtiene sus rentas de la aplicación de su capital humano (es decir, de su capacidad intelectual, de sus conocimientos, de sus fuerzas físicas y de sus aptitudes) se encontrarían en una situación ventajosa por comparación con aquellos otros que obtienen su capacidad económica a través de la posesión de bienes. Esto equivaldría a penalizar a quienes ahorran sus rentas, por comparación con quienes las consumen>>*. En Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Informe CARTER. *Presentación e Introducción. Aspectos de Política Fiscal*, vol. I, ob. cit., pp.12 y ss.

³⁰⁴ En BREÑA CRUZ, F.A. y SOTO GUINDA, J.: *<<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como paradigma del sistema tributario del futuro: La aportación del Informe Carter>>*,

delimitación amplia del concepto se realizaba a través de una cláusula extensiva en la que tenían cabida <<todas las procedencias>> de las fuentes productoras de renta, entre las que se incluía las herencias y donaciones³⁰⁵. Como señala GOTA LOSADA en esta cuestión en particular el Informe seguía la <<doctrina defendida hace años por HENRY C. SIMONS, el cual sostuvo que el Impuesto general sobre la Renta, debería gravar también las adquisiciones a título de herencia, legado o donación>>³⁰⁶. También se integraba en el concepto de renta a las ganancias de capital realizadas. En este supuesto se incluía el fallecimiento de la persona física y la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad. Esta propuesta resultaba de gran novedad en el sistema fiscal canadiense porque las ganancias de capital no se encontraban gravadas en el ordenamiento vigente³⁰⁷. De forma complementaria, el Informe excluyó de la consideración de renta a las ganancias de capital no realizadas. La exclusión respondía a la dificultad administrativa para la determinación de las ganancias no realizadas integradas en la noción de renta³⁰⁸. El Informe contemplaba una determinación de la base

en la obra, *Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Informe CARTER. Presentación e Introducción. Aspectos de Política Fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, p. XXV.

³⁰⁵ A este respecto, el Informe señalaba que <<la influencia del sistema tributario del Reino Unido puede explicar, en cierta medida por qué, como acabamos de decir, la cláusula “ómnibus” de la Ley canadiense que se refiere a “renta de todas las procedencias” no ha tenido sino un alcance muy limitado. Según las leyes del Reino Unido, únicamente se someten al Impuesto las cantidades pertenecientes a determinadas categorías o que puedan afectarse a una fuente expresamente designada. Los tribunales del Reino Unido han dado una interpretación restrictiva a la única disposición que habría podido considerarse como cláusula “ómnibus”, permitiendo someter al impuesto otras categorías de renta. Dicho de otra forma, es probable que la interpretación restrictiva atribuida a la cláusula “ómnibus” de la Ley canadiense lleve, al igual que en el Reino Unido, a que únicamente la renta procedente de fuentes determinadas y perteneciente a las categorías expresamente citadas haya sido declarada gravable y a que los tribunales hayan abordado con esta óptica la cuestión de la sujeción al Impuesto>>. En Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Informe CARTER. *Impuesto sobre la Renta*, vol. II, ob. cit., pp.74 y ss.

³⁰⁶ En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p. 81.

³⁰⁷ A este respecto, el Informe CARTER explicaba la distinción entre capital y renta dado que <<según una de las normas fundamentales del sistema fiscal canadiense actual, es preciso establecer una distinción entre las ganancias asimilables al concepto de renta o al de capital. Únicamente las primeras están sometidas al Impuesto. Conforme a la legislación fiscal canadiense nunca se han gravado las ganancias de capital, aunque algunos rendimientos que venían considerándose habitualmente asimilables a un capital hayan perdido esta consideración como consecuencia de modificaciones introducidas por la Ley o por resoluciones de los tribunales>>. En Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Informe CARTER. *Impuesto sobre la Renta*, vol. II., ob. cit., pp.72 y ss.

³⁰⁸ En los supuestos de futuras enajenaciones de las participaciones en el capital de la sociedad se eliminaba el gravamen sobre la plusvalía o ganancia de capital, para evitar un

del impuesto junto a la delimitación extensiva de la renta. La configuración de la base integral del impuesto englobaba a *<<todo lo que aumenta la capacidad económica, sin atender a la procedencia, al destino o a la naturaleza o a que los bienes que se deriven de este aumento hayan sido consumidos o ahorrados>>*³⁰⁹. El gravamen se determinaba a través de la base imponible en cuyo cómputo era irrelevante la fuente u origen que producía la variación en la capacidad de pago. El Informe proponía como referencia a la familia para la regulación de la unidad contribuyente³¹⁰. Sin embargo, la Comisión estimaba conveniente la consideración de la persona física como sujeto de imposición tributaria en el impuesto sobre la renta³¹¹. Merece especial atención la propuesta del Informe referida a la aplicación de un impuesto sobre la renta a las personas jurídicas. A este respecto, el documento ponía de manifiesto que *<<los entes intermediarios tales como las sociedades anónimas y las fiduciarias no deberían ser consideradas como unidades que tienen capacidad tributaria. Debería reconocerse que la carga de los impuestos que satisfacen estos intermediarios incumbe a personas reales, y, en consecuencia, habría que integrar los impuestos de los agentes intermediarios en los de las familias y de las personas físicas residentes en el país>>*³¹². La propuesta del Informe se refería a la atribución a los socios de forma individual de los beneficios de las empresas sometiendo toda la renta a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³¹³. El beneficio no distribuido se imputaba al socio

doble gravamen. Esta medida se fundamentaba en que el gravamen sobre los “beneficios no distribuidos” de las sociedades al formar parte de las reservas se encontraban gravados en el impuesto sobre la renta al imputarse de forma previa a los socios o accionistas en concepto de “beneficios no distribuidos”. Todo ello suponía un aumento del coste de adquisición de dichas acciones o participaciones en el capital de dicha sociedad cuando se adquirieran de nuevo.

³⁰⁹ *Ibidem*, p.41.

³¹⁰ El Informe CARTER recomendaba que *<<según el concepto más extendido de unidad familiar que preconizamos, las personas residentes siguientes sean tratadas como unidades familiares: 1. El marido y su esposa. 2. El marido, su esposa y los hijos a su cargo. 3. El cónyuge superstite>>*. *Ibidem*, p.153.

³¹¹ El Informe CARTER entendía por “unidad fiscal” a las familias y los individuos independientes. En LANGA E., y GARAIZABAL J.M.: *Diccionario de Hacienda Pública*, ob. cit., pp. 136 y ss. Si bien, el Informe expone que *<<el régimen fiscal actual considera al individuo, y no a la familia, como unidad de base a los fines del Impuesto. A nuestro juicio, este sistema crea injusticias, puesto que es la capacidad tributaria de la familia y no la de sus miembros la que debe tomarse en cuenta en el momento de establecer la carga fiscal>>*. En Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Informe CARTER. *Impuesto sobre la Renta*, vol. II, ob. cit., p.165.

³¹² *Ibidem*, p.41.

³¹³ En este sentido, GÓMEZ FERNÁNDEZ, J.M.: *Contabilidad Fiscal*, Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 1986, p.224.

aunque no se hubiera percibido materialmente. Esto es así, según el Informe, porque las sociedades no tenían capacidad de pago dado que eran meros centros de producción de rendimientos y rentas. La consecuencia desprendida de estos planteamientos era la integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades³¹⁴. Sin embargo conviene matizar que, el Informe no proponía la supresión del Impuesto sobre Sociedades al considerarse un instrumento básico de control de las rentas generadas en las actividades económicas. La consideración conjunta de las propuestas realizadas por la Comisión posibilitaba la calificación de impuesto sobre la renta extensiva de las personas físicas.

3.2. El Informe de la Comisión BRADFORD

La oficina de análisis de impuestos del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América elaboró un Informe de reforma de la imposición personal bajo la dirección de BRADFORD³¹⁵. Si bien, este documento se presentó inicialmente en 1977, posteriormente se publicó una edición revisada en 1984³¹⁶. Este trabajo tenía como objeto de análisis el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. Respecto al primero, cabe señalar que el Informe contenía dos propuestas alternativas de reforma. La primera se articulaba a través de un impuesto extensivo sobre la renta y la segunda se configuraba en torno a un gravamen sobre flujos de caja. El impuesto extensivo se fundamentaba en una concepción amplia y globalizada de la renta atendiendo a los usos de los ingresos de un sujeto³¹⁷. El

³¹⁴ Véase, MORAL MEDINA, F.J. y PEREIRA RODRÍGUEZ, J. J.: <<El Impuesto sobre la Renta de Sociedades en el Informe Carter>>, en la obra, *Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Informe CARTER. Presentación e Introducción. Aspectos de Política Fiscal*, vol. I., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, p. XLIII.

³¹⁵ El Secretario del Tesoro encomendó a la Comisión presidida por BRADFORD la elaboración de un informe sobre la reforma de la imposición personal en Estados Unidos de América.

³¹⁶ El Informe BRADFORD se encuadraba dentro de los estudios que defendían el establecimiento de un impuesto progresivo sobre el gasto personal. Sin embargo GOTA LOSADA ha señalado que los primeros precedentes en el establecimiento de un impuesto sobre el gasto personal en los Estados Unidos de América se encontraban en el proyecto del Diputado ODGEN MILLS en 1921. La segunda propuesta para el establecimiento de un Impuesto de estas características se encontraba en el proyecto de ley presentado al Congreso en 1942, por MORGENTHAU, Secretario del Tesoro de los Estados Unidos de Norteamérica. En GOTA LOSADA A., *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.101.

³¹⁷ Como ha puesto de manifiesto GOTA LOSADA <<esta propuesta tiene gran semejanza con el Informe Carter, pues sigue el modelo fiscal basado en un impuesto amplísimo sobre la

Informe señalaba que <<la renta de un sujeto puede destinarse tanto al consumo como al incremento de su riqueza (neto patrimonial). Debido a que todos los incrementos de riqueza constituyen renta, este enfoque se denomina a veces concepto de acrecentamiento (incremento neto de riqueza)>>³¹⁸. Desde esta perspectiva, la renta extensiva era definida como la suma del consumo más el ahorro o el incremento en el neto patrimonial. También, el Informe recogía el procedimiento de determinación de la renta en tanto que <<aunque la renta es definida en términos de usos de recursos, no es operativo medir la renta anual de un sujeto mediante la suma de todas sus compras de bienes de consumo y de la variación en el valor de todos los elementos que definen su situación patrimonial. Más bien, la medida de la renta se obtendrá utilizando el concepto contable de que la suma de los ingresos derivados de todas las fuentes en un período dado, es igual a la suma de todos los usos>>³¹⁹. Adicionalmente, el Informe contenía un procedimiento para la determinación de la base imponible de forma indirecta basado en la igualdad entre los ingresos y las aplicaciones de la renta³²⁰. En relación a las ganancias o pérdidas de capital el Informe señalaba que éstas <<se computarían en su totalidad en el cálculo de la renta gravable>>³²¹. Sin embargo, del concepto de renta quedaban excluidas las ganancias de capital no realizadas y la parte del consumo de vivienda imputable a los propietarios ocupantes³²². En relación a la

renta>> en tanto que mantiene el <<concepto de la renta según la definición de Haig-Simons>>. *Ibidem*, p.101.

³¹⁸ En DEPARTAMENTO DEL TESORO DE ESTADOS UNIDOS: *Propuestas para una reforma tributaria básica. Informe BRADFORD*, 2ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p.98.

³¹⁹ En todo caso, los dos lados de la cuenta se encuentran en obligado equilibrio contable. De estos usos, los cuatro primeros se engloban bajo el concepto de consumo, el último constituye el neto patrimonial de la economía doméstica. En DEPARTAMENTO DEL TESORO DE ESTADOS UNIDOS: *Propuestas para una reforma tributaria básica. Informe BRADFORD*, ob. cit., pp.99 y ss.

³²⁰ El Informe BRADFORD <<ofrece la posibilidad práctica del cálculo indirecto de tal base a través del principio contable que exige que todos los ingresos percibidos en un período de tiempo deber ser idénticamente igual a la suma de todas las aplicaciones>>. En RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: *Informe Bradford. Propuestas para una reforma tributaria básica*, ob. cit. pp.33.

³²¹ En DEPARTAMENTO DEL TESORO DE ESTADOS UNIDOS: *Propuestas para una reforma tributaria básica. Informe BRADFORD*, ob. cit., p.111.

³²² En este sentido el Informe BRADFORD no <<propone imputación alguna de la renta neta que surge de estos activos>>. El concepto de renta neta aparecía vinculado al caso de las viviendas alquiladas, en cuanto que <<existe un pago mensual contractual (alquiler) desde el arrendamiento al arrendador por los servicios de vivienda. En un equilibrio de mercado estos pagos por alquileres deberían ser mayores que los gastos de mantenimiento, los impuestos relacionados y la depreciación si existe. La diferencia entre estos costes corrientes y el alquiler

integración de las donaciones y legados en el concepto de renta extensiva, el documento analizado carecía de una propuesta al respecto. En el mismo orden de cosas, cabe señalar que, el Informe designaba a la familia como unidad contribuyente básica con tarifas independientes³²³. Los tipos de familias contemplados se referían a solteros sin dependientes, solteros con dependientes y matrimonios con o sin descendientes. También, este documento recogía disposiciones relativas a familias con dos o más perceptores de rentas y al cuidado de los dependientes. En relación a las escalas de gravamen se contemplaba una específica para las declaraciones individuales y otra conjunta en caso de matrimonio. La tarifa se articulaba sobre tres tramos de renta comprendidos entre el 8 por ciento, 25 por ciento y 38 por ciento. Respecto al Impuesto sobre Sociedades, la propuesta del Informe proponía su integración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través de la imputación de los beneficios de la sociedad a los socios con independencia de su percepción o permanencia en la sociedad³²⁴. La segunda propuesta del Informe referida a un impuesto sobre flujos de caja, cabe señalar que el gravamen recaía exclusivamente sobre la parte destinada al consumo dejando exentas las variaciones del patrimonio neto. La propuesta se fundamentaba en la exclusión del ahorro de la base imponible³²⁵. La

de mercado da lugar a lo que se denomina renta neta derivada de la vivienda>>. Ibidem, pp.192 y ss.

³²³ La definición de familia recogida en el Informe BRADFORD estaba basada en la establecida por GALVIN y WILLIS en la que <<la unidad familiar se compone del marido, la esposa y sus hijos. Los hijos se incluyen hasta el momento en que se produce alguna de las circunstancias siguientes: cumplen dieciocho años y dejan de ir a la escuela o reciben el título de bachiller, o cumplen veintiséis años o se casan. Las personas solteras se gravan independientemente. Las personas que no están actualmente casadas y cuyos hijos viven con ellas son tratadas como unidades familiares>>. En DEPARTAMENTO DEL TESORO DE ESTADOS UNIDOS: *Propuestas para una reforma tributaria básica. Informe BRADFORD*, ob., cit., pp.223 y ss.

³²⁴ Las conclusiones del Informe BRADFORD en relación al Impuesto sobre Sociedades eran las siguientes: <<1. Las sociedades no consumen ni tienen capacidad de pago; 2. El Impuesto sobre Sociedades origina una combinación de precios relativos más altos; 3. El Impuesto es soportado por todos los propietarios de capital en forma de retribuciones más bajas; 4. Origina una propensión importante a acumular la renta en el seno de las sociedades; 5. Produce distorsiones graves en la estructura productiva - empresas sociales versus empresas individuales -, y 6. Promueve la financiación mediante capitales prestados (financiación ajena), en lugar de capitales aportados (financiación propia)>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.102.

³²⁵ Desde esta perspectiva <<este tipo de impuesto sobre el consumo difiere del anterior en el aspecto de que el ahorro se excluye de la base imponible. Esto significa que el ahorro neto, así como las donaciones efectuadas se sustraen de los ingresos totales al calcular dicha base. Por su parte, los reintegros percibidos de depósitos anteriores y las donaciones y legados recibidos y no reinvertidos se incluirán como ingresos brutos a efectos del impuesto>>. En RODRIGUEZ

configuración de este modelo fiscal como ponía de relieve el Informe se realizaba a través de <<la utilización de un sistema de contabilidad de flujos de caja para las transacciones financieras, con el fin de obtener una medida del consumo anual de cada persona o unidad familiar>>³²⁶. Con el fin de deducir las compras de activos y las donaciones realizadas se articulaba un sistema de cuentas calificadas y no calificadas³²⁷. Las primeras permitían la deducción de las compras de activos a través de cuentas bancarias en las cuales se determinaba el ahorro y el gasto anual de cada persona o unidad familiar. De la misma manera, las herencias y donaciones recibidas depositadas en una cuenta calificada gozaban de deducciones compensatorias. Sin embargo, en las cuentas no calificadas, el importe de la adquisición (bienes de consumo duradero, viviendas y automóviles) no era deducible pero los rendimientos generados de una transmisión no computaban en la base imponible del impuesto. Respecto a la unidad contribuyente, el modelo ahora examinado carecía de una propuesta alternativa a la contenida en el impuesto sobre la

ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: *Informe Bradford. Propuestas para una reforma tributaria básica*, ob. cit. p.33.

³²⁶ Según el Informe BRADFORD, la contabilización de los flujos de caja se realizaba en base a la utilización de los ingresos monetarios obtenidos en un año por una familia con tres fines distintos: consumo personal, ahorro, y donaciones. De tal forma que se incluían en <<todos los ingresos monetarios en la base imponible, considerando la totalidad de las ventas de activos y las donaciones recibidas, y permitiendo la deducción de las compras de activos y las donaciones realizadas, se podría cuantificar el consumo anual de una unidad familiar sin necesidad de un control directo de las compras de bienes y servicios>>. En DEPARTAMENTO DEL TESORO DE ESTADOS UNIDOS: *Propuestas para una reforma tributaria básica. Informe BRADFORD*, ob.cit., p.213.

³²⁷ El Informe BRADFORD señalaba que las “cuentas calificadas” eran establecidas por los bancos y otras instituciones financieras en los cuales se mantenían los registros de los depósitos así como las disposiciones de fondos de esas cuentas. A efectos expositivos sobre el funcionamiento de dichas cuentas el Informe BRADFORD recogía un ejemplo sobre un contribuyente de salario medio en el que este <<trabajador obtiene 10.000 dólares al año en concepto de salarios, de los cuales dedica 9.000 a consumo y ahorra 1.000>>. A través de las cuentas calificadas el <<trabajador podría deducir 1.000 de los 10.000 que constituyen su salario, siempre que haya depositado esos 1.000 dólares en cuantas calificadas>>. De esta forma <<los 1.000 dólares depositados por el trabajador en tal cuenta podrían ser utilizados en la adquisición de cualquier tipo de activo financiero (cuenta de ahorro bancaria, acciones de empresas, bonos, fondos de pensiones o cualquier otro derecho de renta presente o futuro)>>. Por tanto, <<si el trabajador deposita 1.000 dólares en una cuenta ahorro, su cuota debería ser calculada sobre el flujo anual de 9.000 dólares. Si, al año siguiente, consume la totalidad de su salario (10.000 dólares), y además, detrae 500 de su cuenta de ahorro para adquirir un aparato de televisión en color, su base imponible, en términos de flujos de caja en ese año sería de 10.500. así pues, su base imponible se ampliaría por la utilización de sus ahorros en consumo presente o futuro>>. Por el contrario si <<de los 10.000 dólares que corresponden a su salario anual, el trabajador podría depositar 1.000 dólares en una cuenta bancaria de ahorro que no tuviera la condición de cuenta calificada. Si actúa de esa manera, la totalidad de sus ingresos por salario (10.000 dólares) debería incluirse en la base imponible del año inicial, pero serían excluidos de la base imponible tanto los intereses futuros devengados como cualquier devolución del principal>>. *Ibídem*, pp.224 y ss.

renta extensiva. En relación a los tipos de gravamen y exenciones diferían según se tratará de una declaración individual o conjunta. La primera contemplaba un mínimo exento con tipos de gravamen comprendidos en tres tramos del 10 por ciento, 26 por ciento y 40 por ciento. Mientras que, en las declaraciones conjuntas se establecía un mínimo exento más elevado con unos tipos de gravamen de 10 por ciento, 28 por ciento y 40 por ciento. Mención especial merece, la cuestión referida al contenido de la capacidad de pago vinculada al nivel de vida que fundamentaba el Informe³²⁸. El documento recogía la expresión de capacidad de pago para describir un concepto más amplio de renta definido como <<la suma del consumo de las donaciones y legados transmitidos y del incremento en el neto patrimonial, y ello, porque está dentro de la capacidad del contribuyente la posibilidad de elegir entre esos usos, de ahí que los tres midan por igual la capacidad potencial de pago>>³²⁹. Sin embargo, la expresión de capacidad de pago se contraponía al índice del nivel de vida. En este caso dicha expresión se refería a los gastos que proporcionaban un beneficio directo al contribuyente y por tanto éstos quedaban excluidos de la categoría de los usos, donaciones o legados³³⁰. Finalmente conviene destacar que el Informe proponía la eliminación del Impuesto sobre Sociedades. La recomendación se fundamentaba en que los beneficios de las sociedades se podían gravar en ambos modelos propuestos en el Informe. El modelo de impuesto sobre la renta extensiva gravaba los rendimientos de la sociedad imputados directamente a los socios cuando se obtuvieran. La propuesta referida a un impuesto sobre flujos de caja gravaba los rendimientos consumidos por los socios. En éste caso no era necesario imputar los beneficios no distribuidos a los socios porque el impuesto se determinaba exclusivamente sobre los fondos disponibles para su consumo

³²⁸ Este planteamiento, según el Informe BRADFORD daba lugar a una clasificación de cuatro bases imponibles: capacidad de pago renta, capacidad de pago consumo, nivel de vida renta y nivel de vida consumo. *Ibidem*, p.132.

³²⁹ La “capacidad económica renta” era igual a las ganancias menos el coste originado, menos otros gastos determinados. Mientras que, la “capacidad económica consumo” es igual a las ganancias menos el coste generado, menos otros gastos determinados, menos el incremento en el neto patrimonial. *Ibidem*, pp.131 y ss.

³³⁰ El “nivel de vida renta” era igual a la “capacidad de pago renta” menos donaciones y legados transmitidos. Mientras que, el “nivel de vida consumo” era igual al “nivel de vida renta” menos el incremento en el neto patrimonial. *Ibidem*, p.132.

individual³³¹. También, la supresión del Impuesto sobre Sociedades se fundamentaba en que la aplicación conjunta con un gravamen basado en un concepto extensivo de renta de las personas físicas presentaba incoherencias y la necesidad de realizar ajustes. La falta de coherencia se producía porque el impuesto extensivo reducía la renta percibida por el accionista a la vez que era difícil determinar las personas gravadas por dicha imposición. Este era el caso de los propietarios de sociedades personalistas frente a las de capital porque aquéllas evitaban la doble imposición sobre dividendos al contabilizar como salario propio dichos importes. Por último, el Informe señalaba que la falta de integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el Impuesto sobre Sociedades originaba un incremento en el tipo de gravamen aplicado a las ganancias de capital perjudicando al ahorro y la inversión. De todo lo analizado, hasta el momento se puede deducir la complejidad en la aplicación de un gravamen sobre la renta extensiva. Esta consideración es una de las razones por las que este modelo tiene nula presencia en los sistemas fiscales modernos.

Finalizado el análisis de los sistemas fiscales junto con el examen de los enfoques doctrinales y la perspectiva multidisciplinar concluye el estudio del marco general de la imposición sobre la renta. El análisis realizado hasta el momento conforma las nociones históricas y doctrinales sobre las que se asienta el concepto de “renta gravable” objeto de nuestro estudio. Con el propósito de continuar con este trabajo se analiza a continuación la configuración normativa del concepto de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que posibilitará la determinación de la “renta gravable” en nuestro ordenamiento tributario.

³³¹ En definitiva el tratamiento tributario de los “rendimientos de una actividad económica” se correspondía con el mismo que los rendimientos de otra inversión. El Informe BRADFORD señalaba a título ilustrativo que <<las personas podrían adquirir a través de cuentas calificadas acciones de la sociedad a través de agencias de cambio. El precio inicial de compra y los retiros posteriores de la cuenta, como dividendos percibidos, rendimientos de capital o productos de la venta de acciones, serían acumulados como parte de la base imponible. Para acciones adquiridas fuera de cuentas calificadas, no se permitiría ninguna deducción por compras, pero tampoco serían acumulados los dividendos ni el producto de las futuras ventas sería acumulado a la base imponible. Las ganancias y pérdidas de capital no tendrían, de esta manera, consecuencias fiscales>>. *Ibidem*, p.245.

V. CONSIDERACIONES CONCLUSIVAS PARCIALES

Una vez realizado el estudio sobre el marco general de la imposición sobre la renta corresponde recoger en el apartado final de este capítulo una serie de consideraciones parciales deducidas del análisis finalizado. Las consideraciones en este momento referidas al Capítulo II permiten extraer una visión resumida de las distintas cuestiones abordadas. A continuación se procede a enunciar las conclusiones más relevantes de acuerdo al siguiente orden en relación: a la conceptualización de la noción de renta; a la perspectiva multidisciplinar del concepto de renta; a los enfoques doctrinales sobre la conceptualización de la renta; a los sistemas de imposición sobre la renta y los informes de reforma tributaria.

PRIMERA.- En relación a la conceptualización de la noción de renta.

A) La raíz etimológica del término “renta” se vinculaba a los rendimientos de las actividades agrícolas o del préstamo de capitales al considerarse dichos ingresos periódicos y no recurrentes durante el siglo XVIII. La característica de periodicidad de la renta explica la configuración inicial de los sistemas fiscales a partir de las citadas fuentes de producción de ingresos. Por el contrario, las actividades industriales y comerciales fueron consideradas como fuentes de producción de ingresos recurrentes y no periódicos. Esta consideración posibilitaba la exoneración de gravamen de dichas actividades al considerarse improductivas. El carácter periódico de la renta es la nota característica desprendida de este análisis.

B) La publicación de la obra de SMITH que fundamentaba la generación de la riqueza a partir de las actividades agrícolas, industriales, comerciales e incluso de la prestación del trabajo permitía la aplicación del concepto de renta a las citadas fuentes. En el aspecto tributario posibilitaba la extensión de los impuestos a los sectores económicos inicialmente tratados como improductivos. Las actividades señaladas fueron consideradas por los tratadistas británicos como factores de producción sistematizadas a través de las referencias al trabajo, tierra y capital. Por ello, el concepto tributario de renta

se explicaba a través de la distribución factorial de las fuentes de producción como es el trabajo, tierra y capital.

C) La configuración de la imposición tributaria sobre la “renta neta” apareció desarrollada por numerosos tratadistas europeos a partir de los rendimientos obtenidos de las actividades agrícolas. Destaca en Francia el establecimiento de gravámenes sobre el producto neto obtenido de las actividades agrícolas durante el siglo XVIII. El producto neto se obtenía de la minoración de la renta bruta en los gastos necesarios para su obtención. Si bien, el desarrollo normativo de esta conceptualización se encontraba en los trabajos de los tratadistas prusianos de comienzos del siglo XX. En este caso, la imposición patrimonial se articulaba sobre la renta neta. Así mismo, la implantación de impuestos personales sobre los ingresos obtenidos por las personas posibilitó la aplicación del gravamen sobre la renta neta. Ésta se obtenía de la minoración de la renta bruta en los gastos necesarios para su obtención prescindiendo de los personales del contribuyente. Los gastos deducibles solamente se referían a los necesarios para la obtención de los ingresos derivados de cada fuente productora de renta. También este es el modelo fiscal seguido en Italia y España en las primeras regulaciones del gravamen sobre la renta de las personas físicas.

SEGUNDA.- En relación a la perspectiva multidisciplinar del concepto de renta.

A) La vinculación inicial de la noción de renta con los rendimientos de las actividades agrícolas posibilitó el desarrollo del concepto de “renta económica”. Ésta se correspondía con la retribución percibida por un factor de producción por encima de la cantidad mínima necesaria para que prestara sus servicios en un mercado de bienes o servicios. La peculiaridad de esta conceptualización radicaba en la diversidad de manifestaciones interpretativas. En primer lugar ha sido identificada con las retribuciones de los factores de producción. En segundo lugar fue relacionada con el “producto” obtenido de los factores de producción por su intervención en el mercado de bienes y servicios. Todo ello posibilitó la tercera interpretación configurándose como entrada o salida de renta en un proceso productivo en el que intervenían los factores de producción

primero por el pago de su retribución y segundo por la venta de los productos producidos por ellos. En cuarto y último lugar, la renta económica se originaba en cualquier factor de producción siempre que éste obtuviera una remuneración superior a su otro mejor empleo alternativo. Inicialmente, la “renta económica” fundamentó doctrinalmente el tránsito de la “renta producida” hacia el concepto gravado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

B) El gravamen sobre la riqueza constituida por la titularidad de bienes o derechos fue considerada inicialmente por los sistemas tributarios como una de las manifestaciones de capacidad económica más evidentes de las personas físicas. Por todo ello, la imposición tributaria sobre el patrimonio se desarrolló con anterioridad al gravamen de otras manifestaciones de riqueza. A tal fin, las normas tributarias recogieron la diferenciación entre el dominio y la posesión establecida en el Derecho privado para la articulación de los gravámenes sobre los bienes patrimoniales. Desde esta perspectiva la imposición tributaria sobre las personas físicas distinguió entre el gravamen de la “renta de la propiedad” y la “renta de la posesión”. La evolución de los sistemas fiscales hacia la imposición personal sobre la renta propició la sustitución de las citadas referencias. En su lugar adquirieron una relevancia especial los criterios del gravamen sobre la “titularidad” y la “renta de uso o disfrute”. La primera se refiere a la titularidad de las fuentes productoras de la renta. Mientras que la renta de uso o disfrute fundamentó normativamente los supuestos de imputaciones de renta recogidos en la mayoría de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

C) El gravamen sobre los rendimientos de las actividades industriales y comerciales recayó inicialmente sobre los “beneficios” obtenidos por el ejercicio de la actividad económica. Dicho término se correspondía con el privilegio otorgado a los socios de una sociedad por el Estado para el ejercicio de una actividad mercantil. Esta conceptualización derivó hacia la consideración del Estado como un partícipe en el beneficio de la sociedad a través de los impuestos personales sobre la renta. A partir de estas observaciones se puede señalar que los “beneficios” obtenidos por una explotación económica se

integraron como un componente más de la renta a efectos de su imposición tributaria. La vinculación entre las normas societarias y las tributarias propició la aparición de conceptos como el de “renta mercantil”. Dicha conceptualización diferenciaba los rendimientos obtenidos por las actividades económicas del resto de componentes de la renta gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así mismo el citado término posibilitaba su aplicación al rendimiento gravado en los impuestos personales sobre la renta de las personas físicas y jurídicas.

D) La imposición tributaria sobre las empresas mercantiles se fundamentaba en los resultados positivos obtenidos del ejercicio económico. La aplicación del método contable para la determinación de los beneficios o pérdidas de la actividad económica fue determinante en la imposición personal sobre la renta. Estas consideraciones posibilitaron la aparición del término de “renta contable” que debe ser entendido como un concepto previo a la determinación de la renta gravada en los impuestos personales. Así mismo esta conceptualización permitió la representación contable de la renta según los principios de dicha disciplina. En este caso corresponde destacar el principio de igualdad entre las partidas del “debe” y “haber” referido a la renta. Este principio implicaba que los ingresos percibidos en un período de tiempo debían ser iguales a la suma de sus aplicaciones. Desde esta perspectiva, la conceptualización contable de la renta posibilitó la configuración doctrinal de un impuesto sobre el gasto personal.

E) Por último cabe referirse al término de “renta fiscal” que se vinculaba con los rendimientos de actividades económicas determinados en estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La citada conceptualización se correspondía con el excedente de renta realmente obtenido pero que no se encontraba gravado por el Impuesto por aplicación de la estimación objetiva. Todo ello se debía a que la renta fiscal se identificaba con los rendimientos medios deducidos de la aplicación de la estimación objetiva del Impuesto. El “rendimiento medio” operaba como un “rendimiento mínimo” de la actividad económica que se gravaba con independencia de la obtención de una renta real superior o inferior por el contribuyente.

TERCERA.- *En relación a los enfoques doctrinales sobre la conceptualización de la renta.*

A) Los primeros trabajos que abordaban el estudio de la renta y su tributación se explicaban a través de la teoría de la fuente. Esta teoría distinguía entre el concepto de “renta” y la noción de “fuente” que representaba al capital o patrimonio. Ambos conceptos se fundamentaban en una serie de criterios como el principio de conservación de la fuente y la periodicidad. El principio de conservación de la fuente suponía que la imposición tributaria no debía recaer sobre el patrimonio al generar la renta gravada y así evitar su desaparición. La renta se caracterizaba por la periodicidad en su obtención por lo cual era apta para ser sometida a imposición tributaria. Todo ello justificaba una tributación diferenciada basada en el criterio de la separación de la “renta” respecto de la “fuente”. La consecuencia tributaria de estos postulados suponía que las ganancias de capital originadas por la transmisión del patrimonio fueron consideradas operaciones patrimoniales y no se gravaban en un impuesto sobre la renta.

B) La teoría del incremento neto patrimonial consideraba a la renta como la suma de todos los ingresos que incrementaban el patrimonio de su perceptor. El planteamiento principal de la teoría residía en que la renta no podía separarse del patrimonio. Desde esta perspectiva el criterio de separación de la renta respecto del patrimonio carecía de sentido en contraposición a la teoría de la fuente. Tampoco tenían cabida los criterios de periodicidad o productividad para la delimitación de la renta porque el patrimonio y la renta se encontraban indisolublemente unidos.

C) Las aportaciones doctrinales en términos de disposición se referían a la capacidad de la renta para satisfacer necesidades económicas. Así mismo cabe señalar que las teorías sobre la renta en términos de disposición se encontraban integradas por diversas corrientes doctrinales. En unas prevalecía el criterio de satisfacción de necesidades económicas o el poder de disposición de la renta. En otras se explicaba la renta a través de la suma del consumo y la acumulación neta de capital. También de forma alternativa se configuraba la

renta a través del ahorro y la acumulación de capital. La consecuencia tributaria de la aplicación de estas teorías al gravamen de la renta de las personas físicas suponía la exclusión de imposición de los incrementos patrimoniales no distribuidos generados dentro de las sociedades. Ello se debía a que en la determinación de los aumentos patrimoniales se excluían a los beneficios no distribuidos por las empresas porque dichos resultados se sometían a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

D) Las teorías sobre la renta de mercado y del Estado fiscal se enmarcaban dentro de las aportaciones doctrinales basadas en la entrada de ingresos en el patrimonio de la persona. La teoría de la renta del mercado se refería a la compensación económica obtenida por la persona como consecuencia de su intervención en la producción de bienes y servicios. Posteriormente la citada teoría fue ampliada a partir de la consideración de la renta de otros ingresos que no derivaban exclusivamente de la participación en el tráfico mercantil. La teoría del Estado fiscal fundamentaba el concepto de renta en la consideración de la Administración pública de forma análoga a la que tenía el mercado en términos de contrapartida económica para el sujeto.

CUARTA.- En relación a los sistemas de imposición sobre la renta y los informes de reforma tributaria.

A) El sistema de imposición cédular sobre la renta apareció en el Reino Unido en 1799 a través de un impuesto sobre los ingresos. La particularidad de este gravamen residía en la consideración autónoma de cada fuente de renta con respecto de la persona. Cada categoría de renta era gravada de forma independiente en relación al resto de ingresos. Las categorías cedulares se identificaban a través de letras mayúsculas: A) Rendimientos de inmuebles urbanos y agrícolas. B) Rendimientos de explotaciones agrícolas derivadas del arrendamiento. C) Rendimientos del capital. D) Rendimientos industriales, profesionales y comerciales. E) Rendimientos del trabajo personal dependiente. El aspecto más relevante del modelo cédular inglés era el tratamiento tributario de las ganancias de capital basado en la distinción entre la renta y su fuente. La consecuencia tributaria que se desprendía de la aplicación de la teoría de la

fuerza era la exoneración de las ganancias de capital fundamentada en su diferente naturaleza respecto de la noción de renta. Los documentos más representativos de este modelo fiscal son los informes elaborados por los comités COLWYN y TUCKER que se caracterizaban por el tratamiento de la periodicidad y el principio de conservación de la fuente. Mención especial merecen los informes redactados por la Comisión RADCLIFFE que contemplaban una regulación específica de los gastos deducibles para la conservación de la fuente productora de las ganancias de capital. También destacaba la configuración de una estructura del impuesto sobre la renta a partir de una serie de elementos entre los que se encontraban; la “renta evaluable”, “renta gravable” y la “renta imponible” a la cual se aplicaban los tipos de gravamen. La constatación de este último aspecto manifiesta la génesis histórica del concepto objeto de nuestro estudio.

B) El gravamen global sobre la renta surgió con la reforma tributaria prusiana de 1891 con la agrupación de los denominados impuestos de capitación de carácter cédular en un solo tributo. El impuesto no distinguía entre fuentes productoras de renta por lo que éstas eran gravadas de la misma manera sin ningún tratamiento específico pero con un carácter progresivo. El tributo prusiano recaía sobre la renta bruta de las personas físicas y jurídicas minorada con los gastos necesarios para la adquisición o conservación de la fuente. Sin embargo, los gastos de carácter personal del contribuyente no podían deducirse del impuesto sobre la renta. La fundamentación del impuesto prusiano se basaba en la teoría del incremento patrimonial que superaba la noción de renta limitada a los ingresos recurrentes de la persona al integrar las ganancias de capital en dicho concepto. El documento más representativo de este modelo fiscal es el informe elaborado por la Comisión NEUMARK al configurar un impuesto sobre la renta global de las personas físicas. También destaca el informe de la Comisión MUSGRAVE al proponer un gravamen sobre la totalidad de las ganancias de capital realizadas y la exoneración de las no materializadas debido a la dificultad para la determinación del importe correspondiente al aumento del valor. La configuración de un modelo de imposición sobre la renta global es una consecuencia de la agrupación de las

fuentes de ingresos con inclusión de las ganancias de capital en el gravamen del impuesto.

C) Los tratadistas se refieren a la tributación de la renta extensiva como un concepto amplio de gravamen sobre todas las fuentes productoras de ingresos del contribuyente. En esta conceptualización se distinguen varias alternativas impositivas. El primer modelo combina el gravamen de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas junto con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En este caso el gravamen recae sobre la totalidad de los ingresos con inclusión de las ganancias además de las donaciones y herencias recibidas por el sujeto. El informe más representativo de este modelo fiscal es el documento elaborado por la Comisión BRADFORD. El Informe aborda el tratamiento de las adquisiciones lucrativas derivadas de las herencias y donaciones en el concepto de renta. En este caso dichos supuestos son considerados como ganancias realizadas por lo que se gravan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El segundo modelo se configura con la integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. El trabajo más característico es el informe elaborado por la Comisión CARTER. Desde esta perspectiva, el gravamen sobre la renta extensiva integra la imposición de las personas físicas y jurídicas a través del sistema de unidad. También, este documento analizó las adquisiciones lucrativas derivadas de las herencias y donaciones en su relación con el concepto de renta. Sin embargo, el Informe excluyó del concepto de renta a las adquisiciones hereditarias cuando éstas se originaran dentro de la unidad familiar. La tributación de la renta extensiva responde a la extensión del gravamen a todos los ingresos obtenidos por la persona física lo que supone la unificación de la imposición personal en un solo tributo.

CAPÍTULO III

CONFIGURACIÓN NORMATIVA DEL CONCEPTO DE RENTA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

I. CARACTERIZACIÓN GENERAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL SOBRE EL GRAVAMEN DE LA RENTA

Una vez que se han estudiado los aspectos generales más relevantes de la noción de renta en el capítulo anterior, corresponde analizar el citado concepto en el sistema tributario español. El estudio de la configuración normativa de la renta en el Derecho Español requiere la realización de una serie de consideraciones previas sobre la evolución y desarrollo del sistema tributario. El examen se justifica porque dichas observaciones permitirán establecer la correcta ubicación de los estudios de carácter técnico sobre la noción de renta, así como la comprensión del desarrollo normativo de dicho concepto.

Para comenzar, cabe señalar que nuestro sistema fiscal se ha configurado inicialmente sobre las bases de una concepción patrimonialista de la Hacienda pública¹. El desarrollo y aplicación de normas tributarias por la Administración central marca el comienzo histórico del sistema fiscal español con la reforma aprobada por la Ley de 23 de mayo de 1845². El nuevo modelo tiene su origen en los trabajos de la Comisión de reforma del sistema tributario nombrada al efecto³. Esta

¹ En el sistema tributario español se pueden distinguir una serie de etapas: La primera se refiere a la Hacienda Patrimonial que se corresponde <<al Estado pluralista y patrimonial y que se desarrolla históricamente desde que aparece el Estado español hasta el absolutismo>> a esta etapa le sigue la Hacienda Regaliana que <<corresponde al Estado Absoluto. Se caracteriza esta época por concentrarse en el titular del poder, el Rey, todas las Regalías o Derechos Soberanos Tributarios, al desaparecer los señoríos Feudales, con carácter político. Es la época de la expansión de España y de la necesidades de allegar grandes recursos económicos para satisfacer sus enormes gastos públicos>> a continuación le sucede la etapa de la Hacienda Tributaria que <<se inicia con los Borbones y termina en 1812. En esta época se evoluciona hacia el establecimiento de un sistema puramente tributario>> continúa con la etapa de la Hacienda Neutralista que <<corresponde al Estado Liberal de Derecho, que aparece en 1812 y consolida su sistema tributario en 1845. Es el período en el que nacen los principios del Estado Constitucional, cuya consecuencia económica es la racionalización del sistema tributario>> por último destaca la etapa de la Hacienda Finalista que <<corresponde al Estado intervencionista, que aparece a principios del siglo actual (siglo XX)>>. En CARRETERO PÉREZ, A.: *El sistema tributario español reformado*, ob. cit., pp.10 y ss.

² En LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual de Derecho Tributario, parte especial*, Dykinson, Madrid, 1989, pp. 2 y ss.

³ En el ámbito internacional y en particular en el mundo anglosajón, es práctica general, que en las reformas en materia tributaria se elaboren, de forma previa, informes de carácter técnico o teórico. En estos documentos se describen las situaciones de hecho, así como, la evolución de las instituciones

circunstancia, de carácter técnico, fue determinante para la elaboración de la reforma como ha señalado ESTAPE RODRÍGUEZ⁴. En este caso, la elaboración de unos estudios técnicos para acometer una reforma tributaria era necesaria y preceptiva en un sistema fiscal que carecía de sistematización. En este sentido, como ha señalado, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA <<la multiplicidad y la variedad de los gravámenes existentes antes del día 23 de mayo de 1845 no obedecían a criterio alguno de racionalidad fiscal, ni respondían a los cuadros impositivos ya vigentes en otros países>>⁵. La reforma se inspiró, fundamentalmente, en dos modelos tributarios. Uno basado en el sistema inglés de imposición personal y otro fundamentado en el modelo francés de impuestos de producto. Finalmente, la reforma tributaria se orientó hacia la imposición del producto de los bienes y derechos. Esta forma de ordenación de la imposición tributaria ha sido compartida con otros sistemas fiscales, como Francia, Italia, Portugal e incluso numerosos estados latinoamericanos. Por esta circunstancia, este modelo tributario ha sido calificado como “estilo tributario latino”⁶. Desde este momento histórico, en nuestro ordenamiento fiscal se han sucedido numerosas reformas que han afectado al

del entorno y del propio sistema tributario de referencia. En estos documentos se examinan las distintas alternativas sobre modelos tributarios, que los estudios teóricos ofrecen al legislador. Todo ello permite la elaboración de una propuesta técnico-tributaria sobre uno o varios gravámenes tributarios en un sistema fiscal en concreto. En nuestro ordenamiento tributario se encuentra un precedente sobre este tipo de informes en la reforma tributaria de 1845.

⁴ La reforma tributaria de 1845 <<tiene sus antecedentes remotos que se pueden situar, como lo han hecho muchos tratadistas en los anhelos de reforma hacendística que se advierten en la teoría y en la práctica durante los reinados de Fernando VI y Calos III. Pero al lado de dichos antecedentes remotos cabe señalar otros más próximos como son las repercusiones inmediata de la obra legislativa de la Revolución Francesa, los intentos de las Cortes de Cádiz; la reforma de Martín de Garay, y la primera guerra carlista>> sin embargo <<la otra causa, técnicamente más cercana a nuestra tarea fue la creación de la comisión de reforma del sistema tributario por García Carrasco. Este fue un factor decisivo ya que la comisión llevó a cabo unos trabajos que una vez en poder de Alejandro Mon dieron al ministerio la posibilidad de poner inmediatamente manos a la obra, para lograr la aprobación del proyecto>>. En ESTAPE RODRÍGUEZ, F.: <<La reforma tributaria de 1845>>, *Información Comercial Española*, vol. extra agosto, 1964, p.37.

⁵ En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, 2ª ed., ICE, Madrid, 1983, p.10.

⁶ El origen de la tributación latina se puede encontrar en <<la libertad. Esto implica defender la intimidad del ciudadano y de su familia frente a la Hacienda>> de la misma manera <<la imposición no debe ser personal, sino que ha de recaer sobre los rendimientos de determinados objetos que hagan incluso innecesario el contacto directo entre fisco y ciudadano>> por lo tanto <<el “estilo tributario latino” sólo tenía el camino de edificar el sistema impositivo gravando el “producto” de determinados “objetos”. Así, aparecen en el transcurso histórico, el gravamen del producto o rendimiento de los bienes rústicos o urbanos, el de propiedad mobiliaria, el de las actividades empresariales donde se combina trabajo y capital y el de prestación de servicios personales>>. En ALBI IBAÑEZ, E. y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J.L.: *Sistema Fiscal Español, Imposición directa*, ob.cit., pp.59 y ss.

conjunto del sistema impositivo durante el siglo XIX⁷. También cabe señalar que algunas modificaciones del sistema tributario se han llevado a cabo de forma continuada y silenciosa como la realizada por FLORES DE LEMUS⁸. Esta etapa se corresponde con los informes, memorias y dictámenes elaborados por el citado profesor para el Ministerio de Hacienda entre 1906 y 1936⁹. Sin embargo, las grandes reformas tributarias de nuestro sistema fiscal continuaron en la primera

⁷ El estudio de las reformas tributarias ha sido recogido en numerosos trabajos. A este respecto LÓPEZ BERENGUER ha sistematizado las reformas tributarias llevadas a cabo en nuestro sistema fiscal durante el siglo XIX, a partir de la reforma de 1845, que pretendía <<tres objetivos fundamentales, a saber: - uno, la sistematización de los diversos tributos, tanto directos como indirectos, existentes en las diversas regiones de España (...)- dos, adaptar el sistema tributario a la realidad económico-social española de mediados del siglo XIX; -tres conseguir una mayor recaudación, tanto por la creación de nuevos impuestos como por una mayor eficacia en su gestión>> de tal forma que el sistema configurado por la reforma se fundamenta en una serie de <<impuestos directos (la contribución de Inmuebles, Cultivo y ganadería, el subsidio Industrial y de Comercio, la contribución sobre inquilinatos), Impuestos indirectos (El impuesto de sello o Papel Timbrado, el Impuesto sobre Consumos diversos, el impuesto de Aduanas), Constituyen, además, otros ingresos del Tesoro, los siguientes: los monopolios, que comprenden (el de Tabacos, el de la sal, el de la Pólvora), los ingresos no tributarios, (tales como la Lotería y los productos de la Desamortización)>> este modelo tributario incorporó posteriormente nuevas figuras impositivas que gravaban los rendimientos del trabajo y el capital a través del “Impuesto sobre sueldos y asignaciones”. La última gran reforma del siglo XIX se refiere a la aprobada el 27 de marzo de 1900. Esta se conoce por el nombre del Ministro de Hacienda FERNÁNDEZ VILLAVERDE, que promovió dicha reforma, de acuerdo a una serie de circunstancias históricas, económicas y financieras específicas. En relación al contenido de la reforma, la principal novedad se encuentra en la creación de la “Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria” que se configuraba en torno a tres tarifas; La tarifa primera recogía el gravamen de las rentas de trabajo, la tarifa segunda gravaba las rentas procedentes del capital y la Tarifa tercera recaía sobre las rentas mixtas procedentes del trabajo o el capital. Finalmente, la reforma amplió el número de operaciones sujetas al Impuesto de Derechos Reales, el del Impuesto del Timbre y los derechos de arancel. En LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual de Derecho Tributario, parte especial*, ob. cit., pp. 2 y ss.

⁸ Durante el período comprendido entre 1906 y 1936 se mantuvo las “contribuciones territoriales rústica y urbana”. Pero se modificó la “Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria” a través de la Ley de 29 de abril de 1920, así como, la “Contribución Industrial” mediante el Real Decreto-Ley de 11 de marzo de 1926, que incorporó de nuevo la cuota proporcional en función de los volúmenes de ventas. Adicionalmente, se crearon nuevos impuestos como; la “Contribución general sobre la renta” mediante la Ley de 20 de diciembre de 1932, el “Impuesto sobre el caudal relicto” a través del Real Decreto Ley de 27 de abril de 1926, el “Impuesto sobre los bienes de determinadas personas jurídicas” con la Ley de 27 de diciembre de 1910. De la misma manera, se introdujo la “patente nacional de Circulación de Automóviles, en 1927, el recargo para incrementar los retiros obreros, en 1922, los impuestos sobre el tonelaje (1909), los transportes (1924), el consumo de la cerveza (1917), el uso de pólvoras o mezclas explosivas (1916), el consumo de gasolina (1932) y sobre las cajas de seguridad (1922).

⁹ Los trabajos doctrinales han destacado la reforma tributaria continuada, paciente y silenciosa llevada a cabo, por el profesor FLORES DE LEMUS. Para una visión más extensa véase FUENTES QUINTANA, E.: <<La reforma tributaria silenciosa>>, *Información Comercial Española*, núm. 372, 1974. También SAINZ DE BUJANDA ha puesto de manifiesto que el profesor FLORES DE LEMUS fue <<el inspirador de todos los cambios fundamentales producidos desde comienzos de siglo>> en nuestra legislación tributaria. En SAINZ DE BUJANDA, F.: *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español*, Facultad de Derecho, Madrid, 1963, p.16. Véase también los trabajos en el Ministerio de Hacienda, Madrid, 1913, reimpresa en FLORES DE LEMUS, A.: <<Memoria de la Dirección General de Contribuciones>>, *Revista de Economía Política*, núm. 3, 1957.

mitad del siglo XX basadas en la imposición indirecta¹⁰. Esta tendencia se vio favorecida por la facilidad de la recaudación de los impuestos indirectos¹¹. Sin embargo, el modelo tributario latino fue criticado por amplios sectores académicos por la inadecuada correspondencia entre el propio sistema fiscal y la estructura económico-social en la que se aplicó¹². Estas circunstancias motivaron la crisis de los sistemas latinos y su posterior reforma con la consiguiente orientación hacia otros modelos tributarios. En la segunda mitad del siglo XX se inician una serie de reformas dirigidas hacia la imposición personal en combinación con la aplicación de figuras tributarias de carácter indirecto¹³. Las reformas se orientaron hacia la

¹⁰ A este respecto, LÓPEZ BERENGUER ha sistematizado las reformas tributarias llevadas a cabo durante la primera mitad del siglo XX. A este respecto, señala la que se refiere a reforma de 16 de diciembre de 1940 impulsada por el Ministro de Hacienda, LARRAZ LÓPEZ, obedece entre otras causas a <<una administración fiscal desmantelada>> en la que <<es difícil obtener recaudación de los impuestos directos. Resulta preferible recurrir a los indirectos, de fácil recaudación, mínimo fraude y que puede estimular el ahorro. A ello obedece, en nuestra opinión, la gran novedad, en el aspecto sustantivo, de esta reforma: la creación de la denominada “Contribución de Usos y Consumos”, que recogió en cinco tarifas impuestos preexistentes (los que gravaban los alcoholes, el azúcar, la cerveza, la electricidad, el gas, el carburo de calcio, la pólvora, los transportes, etc, creados en los siglos XIX y XX; el subsidio al Combatiente, establecido durante la guerra Civil, etc) y otros de nueva creación>>. En LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual de Derecho Tributario, parte especial*, ob. cit, pp. 13 y ss.

¹¹ Como han señalado la mayoría de los tratadistas <<tras la guerra civil, se produce una primera reforma general en 1940 (reforma Larraz) que introduce una nueva Contribución de Usos y Consumos, con cinco tarifas, la cual pasa a ser el motor de la recaudación, perdiendo importancia los impuestos directos>>. En AA.VV. : *Sistema Fiscal Español (impuestos estatales, autonómicos y locales)*, coordinada por G. DE LA PEÑA VELASCO, R. FALCON y TELLA, M.A. MARTÍNEZ LAGO, 2ª ed., Iustel, Madrid, 2010, p.19.

¹² Véase para una mayor comprensión de la cuestión FUENTES QUINTANA, E.: *Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma*, discurso de recepción como Académico de número, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1975. También, FUENTES QUINTANA, E: *Sistema Tributario Español*, Criterios para su reforma, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976.

¹³ Entre las reformas tributarias llevadas a cabo durante la segunda mitad del siglo XX destacó la realizada a través de la Ley de 26 de diciembre de 1957. Esta reforma es llevada a cabo por el entonces Ministro de Hacienda, NAVARRO RUBIO junto con el Secretario General Técnico del Ministerio, BARRERA DE IRIMO. En este sentido LÓPEZ BERENGUER ha destacado una serie de características de gran trascendencia, porque sus normas <<afectaron a la totalidad de los impuestos, tanto directos como indirectos>> en cuanto a los impuestos directos se deroga la “Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria”, así como, la “Contribución Industrial”, de tal forma que se establece el “Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal”, el “Impuesto sobre los Rendimientos del Capital”, el “Impuesto sobre las Actividades y Beneficios Comerciales e, Industriales” y el “Impuesto sobre Sociedades”. En materia de impuestos indirectos se reestructura la “Contribución de Usos y Consumos” que pasa a denominarse “Impuestos sobre el Gasto” que integra al “Impuesto General sobre el Gasto”, el “Impuesto sobre el Lujo” y el “Impuesto de compensación”, respectivamente. También LÓPEZ BERENGUER señala que <<regularon, por primera vez en nuestro país, las tasas y exacciones parafiscales>> mediante la aprobación de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958. También se <<adoptaron medidas que pueden considerarse revolucionarias en los métodos, sistemas y procedimientos para la determinación de las bases imponibles>> y <<por último, más no por ello menos importante, se produjo la codificación de los grandes principios inspiradores del sistema tributario español, de los elementos esenciales comunes a cada tributo y de las normas comunes de gestión y procedimiento>> a través de la aprobación de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (Boletín Oficial del Estado,

imposición personal como eje fundamental de la tributación y de acuerdo al denominado sistema tributario europeo¹⁴. Este modelo se caracterizaba por la primacía de la tributación personal de la renta de las personas físicas y jurídicas frente a la imposición de producto. También, cabe destacar que, el sistema tributario europeo se fundamentaba en una serie de principios ideales de la imposición cuyo origen se encontraba en los modelos fiscales de dichos países y en los estudios doctrinales desarrollados al efecto. La orientación de nuestro sistema impositivo conformado bajo el “estilo tributario latino” hacia la imposición personal se realizó mediante la regulación aprobada por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, como ha señalado la mayoría de los estudios¹⁵. La nueva regulación marca el inicio de la personalización y progresividad de la imposición personal¹⁶. El nuevo modelo fiscal distingue entre impuestos a cuenta y los impuestos generales¹⁷. De tal forma que los tradicionales “impuestos de producto” se

núm. 313, de 31 de diciembre de 1963). En LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual de Derecho Tributario, parte especial*, ob. cit., pp. 13 y ss.

¹⁴ El sistema tributario europeo <<hace referencia a la doctrina fiscal y a los elementos tributarios específicos de la Comunidad Económica Europea>> que fundamentalmente << sintetiza la tradición sajona y prusiana de la tributación directa con aportación latina, en la vertiente de la imposición indirecta>>. En ALBI IBAÑEZ, E. y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J.L.: *Sistema Fiscal Español, Imposición directa*, ob. cit., pp.61 y ss.

¹⁵ En MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D.: *La reforma de la imposición sobre la renta: Un informe de 1976*, ob. cit., p. 40.

¹⁶ LÓPEZ BERENGUER ha puesto de manifiesto en relación a la reforma de 1964 que las circunstancias de este período caracterizado por un equilibrio presupuestario, así como, por la promulgación de la Ley General Tributaria <<permiten realizar una reforma cuyos objetivos fundamentales sean la simplificación tributaria, el incremento del grado de personalización y progresividad de los impuestos y su disponibilidad para ser instrumentos de la política económica y social, sin olvidar su capacidad recaudatoria>> de tal forma que <<la simplificación se consigue mediante la creación de tres impuestos directos generales (el de Sociedades, el General sobre la Renta de las Personas físicas y el de Sucesiones) y otros tres Generales de naturaleza indirecta: el general sobre el tráfico de empresas, el de Transmisiones Patrimoniales y el de Aduanas. También subsisten; el impuesto sobre el Lujo y algunos Impuestos Especiales>> de la misma manera <<la personalización y progresividad del sistema se consigue con la creación de los Impuestos Generales sobre la renta de las Sociedades y de las Personas físicas, que engloban, como impuestos a cuenta y de cuota mínima, los anteriores impuestos de productos>>. En LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual de Derecho Tributario, parte especial*, ob. cit., p. 21.

¹⁷ La ordenación de los impuestos directos se realiza <<según los siguientes gravámenes: Impuesto general sobre la renta de las personas físicas; Impuesto general sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas; e impuesto general sobre sucesiones (artículo 1). A su vez los dos impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades y demás entidades jurídicas, se desdoblan en los que llama la Ley “impuestos a cuenta”, y que responden en su contextura a la que es propia de los tradicionales impuestos de producto. A saber: Contribución territorial sobre la riqueza rústica y pecuaria, Contribución territorial sobre la riqueza urbana, Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal, Impuesto sobre las rentas del capital e Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales (artículo 2)>>. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<Nueva estructura del sistema tributario español>>, *Información Comercial Española*, vol. extra agosto, 1964, p.98.

convierten en “impuestos a cuenta” de los “impuestos generales”¹⁸. Por tanto, el proceso de reforma se desarrolló mediante la conversión de los impuestos reales en gravámenes a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. La reforma supuso el tránsito de un sistema tributario basado en la “imposición sobre el producto” a otro asentado sobre la “imposición personal”. A este fenómeno de la movilidad de los sistemas impositivos y sus causas se ha referido FUENTES QUINTANA al señalar que <<la historia fiscal persigue las características de un sistema impositivo ideal constantemente>>¹⁹. Sin embargo, el sistema fiscal, que surgió de la reforma tributaria se mostró insuficiente e inadecuado a las circunstancias económicas y políticas del momento²⁰. Una de las razones se basaba en que los impuestos de producto conservaban su autonomía respecto de los impuestos generales sobre la renta. Esta consideración se fundamentaba en que las cantidades satisfechas por los impuestos a cuenta no podían ser objeto de minoración al aplicar el Impuesto General sobre la Renta²¹. A este respecto MARTÍNEZ MARTÍNEZ ha señalado que <<sólo cuando la cuota impositiva resultante de la aplicación de la normativa y tipos de gravamen es superior a la devengada en razón de los impuestos de producto prevalece dicha imposición personal>>²². Además, este modelo tributario contenía una serie de elementos que lastraban su desarrollo conforme al ideario de un sistema fiscal moderno²³. En

¹⁸ Véase para una mayor comprensión de la cuestión expuesta CASANOVA OGUES, J.: <<Inserción de los Impuestos de producto en los generales sobre la renta>>, en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley de Reforma del sistema tributario*, Inspección General de Hacienda, Madrid, 1965.

¹⁹ A este respecto FUENTES QUINTANA señala como principios de un sistema tributario; a la suficiencia, la flexibilidad, la justicia fiscal, la comodidad, la certeza, la estabilidad y por último el desarrollo económico. En FUENTES QUINTANA, E.: <<Las exigencias de un sistema impositivo ideal y los impuestos de España>>, *Información Comercial Española*, vol. extra agosto, 1964, pp.77 y ss.

²⁰ Las circunstancias económicas se encontraban <<marcadas por la recesión económica mundial que también afecta a España, provocada por la elevación del precio de los crudos de petróleo y la aparición de nuevas tecnologías, que prácticamente destrozan las estructuras industriales y laborales> y unos condicionantes políticos en los que <<una Monarquía parlamentaria substituye a la Dictadura vigente desde 1939>>. En LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual de Derecho Tributario, parte especial*, ob. cit., p. 23.

²¹ Cuando los ingresos derivados de los “impuestos a cuenta” <<superan la cuota resultante del Impuesto general, el Tesoro no devuelve las cantidades cobradas en exceso. Esto supone que cuando por encontrarse el contribuyente en niveles inferiores de renta no está obligado a presentar declaración en razón del impuesto personal, o por el juego de las deducciones o desgravaciones procedentes en éste, su cuota tributaria por el impuesto general es cero o una cantidad inferior a la satisfecha por los impuestos a cuenta, prevalece la imposición de producto>>. En MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D.: *La reforma de la imposición sobre la renta: Un informe de 1976*, ob. cit., p. 40.

²² *Ibidem*, p. 40.

²³ La reforma tributaria de 1964 relativa a la implantación de los nuevos Impuestos Generales sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades <<no tardó en entrar en una profunda crisis, precisamente en todo aquello que se había considerado como innovador, como esencial, concretamente en la generalización de los métodos objetivos, en la subordinación de los Impuestos

palabras de FUENTES QUINTANA era evidente que a comienzos de la década de los setenta, el sistema tributario establecido en 1964 <<podía considerarse agotado>>²⁴. Estas circunstancias motivaron, entre otras, la elaboración de una serie de documentos técnicos por el Instituto de Estudios Fiscales²⁵ y la Dirección General de Tributos²⁶. Esta línea de trabajo se fundamentaba en una serie de informes elaborados por técnicos y profesores universitarios entorno a 1973²⁷. Los trabajos realizados sirvieron de soporte para la implantación de la reforma tributaria instrumentada a través de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. La idea central de la nueva reforma se asentaba en la eliminación de los impuestos a cuenta para la determinación de las bases imponibles de los impuestos generales sobre la renta²⁸. Esta medida se encontraba justificada por la ineficacia de los impuestos a cuenta, al deducirse éstos, de las cuotas de los impuestos generales sobre la renta. La reforma reforzó los instrumentos de control al servicio de la Administración a través de una serie de medidas tendentes a la supresión del secreto de las cuentas bancarias²⁹, a la creación de un Impuesto extraordinario sobre el patrimonio neto de las personas físicas con una finalidad de

*Generales a los impuestos de producto – a cuenta – (en lo relativo a la determinación de las bases imponibles) en la eliminación de la contabilidad como soporte de la estimación directa, en resumen, por el absoluto predominio de la imposición de producto>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.343.*

²⁴ En FUENTES QUINTANA, E.: <<Hacienda democrática y reforma fiscal>>, en la obra colectiva, *Historia económica y pensamiento social*, Alianza Editorial, Madrid, 1983, p.487.

²⁵ A este respecto <<los Ministros MONREAL LUQUE, en 1973, y VILLAR MIR, en 1976, encargaban al Instituto de Estudios Fiscales, estudios encaminados a posibles reformas, que dieron lugar a los denominados “libro verde” y “libro blanco”, respectivamente antecedentes de la reforma>>. En LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual de Derecho Tributario, parte especial*, ob. cit., p. 24.

²⁶ En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.361.

²⁷ Entre otros se puede destacar los informes sobre el sistema Tributario español de 1973 y 1976.

²⁸ La mayoría de los estudios doctrinales que abordan la reforma tributaria distinguen una serie de fases. La primera se corresponde con la aprobación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal (Boletín Oficial del Estado, núm.274, de 16 de noviembre de 1977), cuyos objetivos principales descansaban en la mejora de la gestión o control de la Administración Tributaria, para ello, se permitía la regularización voluntaria de la situación fiscal de las personas físicas y jurídicas. Una segunda fase, que se corresponde con la aprobación de la Ley 44/1978, de 8 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial del Estado, núm.312, de 30 de diciembre de 1978). En esta etapa se suprimieron los impuestos generales sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, así como, las cuotas proporcionales de la imposición de producto a cuenta, que son absorbidas por los nuevos “impuestos sobre la renta”. Por último, una tercera y cuarta fase centrada en la reforma de la imposición indirecta, así como, la armonización tributaria con los países de la Comunidad Económica Europea, a través de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, que aprueba el Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.190, de 9 de agosto de 1985). Véase a este respecto, ALBI IBAÑEZ, E.; PAREDES GÓMEZ, R. y RODRÍGUEZ ONDARZA J.A.: *Sistema Fiscal Español*, t. I, Planeta, Barcelona, 2010, pp. 74 y ss.

²⁹ Véase para una exposición más extensa de la cuestión CAZOLA PRIETO, L.M.: <<Consideraciones sobre el levantamiento fiscal del secreto bancario>>, en la obra colectiva, *Medidas urgentes de reforma Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.

control complementario al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sucesiones. También destaca la implantación del sistema de transparencia fiscal con el objetivo de eliminar la elusión tributaria realizada a través de la utilización de sociedades interpuestas. Finalmente, cabe señalar que, esta reforma estableció la tipificación del fraude fiscal como delito fiscal con su correspondiente incorporación al Código penal. La promulgación de la Constitución Española de 1978 marcó una línea divisoria entre el sistema tributario anterior y el nuevo modelo fiscal. La delimitación se plasmó, fundamentalmente, en la incorporación de los principios tributarios en el texto constitucional. Inicialmente, dichos principios se vinculaban con los criterios de racionalidad para la aplicación de los impuestos³⁰ o el reparto de las cargas tributarias entre todos los contribuyentes³¹. La incorporación de los principios tributarios obedeció a una serie de circunstancias previas originadas en nuestro sistema fiscal. Entre éstas, cabe citar, la sistematización realizada por la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria³² y las aportaciones doctrinales que contribuyeron al establecimiento de criterios en el reparto de las cargas tributarias³³. Los principios recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución se refieren a la capacidad económica, progresividad, generalidad, igualdad y la prohibición de la confiscatoriedad en el conjunto del sistema tributario español³⁴. Este cambio en la valoración e interpretación de los

³⁰ En este sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA señala que <<para saber si el repertorio de impuestos de un país constituye un sistema en su ortodoxa acepción, es preciso analizar si responde a no a los correspondientes criterios teóricos o de racionalidad>>. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<Nueva estructura del sistema tributario español>>, ob. cit. p.98. También, SAINZ DE BUJANDA vincula los principios tributarios con criterios de racionalidad, cuando señala que <<en términos de gran generalidad, que la racionalidad de un sistema aumenta en la misma medida en que el legislador puede apoyarse en esquemas teóricos satisfactorios para elaborar las figuras fiscales, sin tener que adoptar "estrategias" que venzan la posible oposición de los contribuyentes>>. En SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, t. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, p.138.

³¹ FUENTES QUINTANA sitúa <<el reparto de la imposición española dentro de la tipología de los principios fundamentales de gravamen>>. En FUENTES QUINTANA, E.: <<Los principios del reparto de la carga tributaria en España>>, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 41, 1961, pp.162 y ss.

³² La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria establecía en su exposición de motivos que su contenido se basaba <<en la formulación de una serie de principios básicos que, contenidos en reglas jurídicas comunes a todos los tributos, determinan los procedimientos para su establecimiento y exacción>>. A este respecto, BARRERA DE IRIMO ha puesto de manifiesto que <<en la Ley General Tributaria está el cimiento de un orden tributario nuevo>>. En BARRERA DE IRIMO, A.: <<Introducción general>>, en la obra colectiva, *Reforma del sistema Tributario*, ICE, Madrid, 1965, p.3.

³³ FUENTES QUINTANA, E.: <<Los principios del reparto de la carga tributaria en España>>, ob. cit., pp.161 y ss.

³⁴ El artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978 establecía que <<Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema

principios tributarios ha afectado a la propia Administración tributaria y a los obligados tributarios. A este respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado que *<<el artículo 31.1 CE consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado>>*³⁵. Además, cabe poner de manifiesto que, la Constitución Española tiene un valor normativo inmediato y directo que alcanza a los principios específicos del ordenamiento financiero recogidos en el texto constitucional. La valoración de los principios es realizada por el Tribunal Constitucional configurado como intérprete supremo de la Constitución. Los pronunciamientos del Tribunal deberán ser tenidos en cuenta por los jueces e incluso por el órgano legislativo en el momento de elaborar y aprobar las leyes. Los principios tributarios de carácter constitucional han inspirado los estudios e informes de reforma tributaria llevados a cabo en nuestro sistema fiscal y en particular en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Una vez examinada la caracterización general del sistema tributario corresponde el análisis de los precedentes normativos del gravamen sobre la renta de las personas físicas. Dicho estudio pretende poner de manifiesto la relación de dependencia del impuesto sobre la renta respecto del sistema tributario en el que se aplica. Para ello se examinan los informes precursores de la imposición sobre la renta de las personas físicas elaborados con anterioridad a la promulgación de la Constitución Española. El análisis permitirá extraer una serie de pautas comunes recogidas posteriormente en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Precedentes normativos

Los antecedentes de la imposición personal sobre la renta de las personas físicas se encuentran en el gravamen sobre una serie de ingresos reunidos en torno a la misma regulación impositiva. Tal es el caso del Repartimiento General de Utilidades,

tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio>>.

³⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de octubre de 1987 (RTC 1987, 182), Fundamento Jurídico 6.

de 1870 que aglutinaba a una serie recursos económicos obtenidos por el contribuyente y sometidos a imposición por dicho gravamen³⁶. A este respecto GOTA LOSADA señala que <<el concepto de renta, en el Repartimiento General, es sustancialmente el mismo que siguieron las leyes reguladoras de la Contribución general sobre la renta. Es la suma de un conjunto de rendimientos procedentes de diversas fuentes, que prácticamente comprenden la totalidad de la renta>>³⁷. La noción aglutinadora de los rendimientos e ingresos del contribuyente se refiere al gravamen de las “utilidades” de carácter imponible y no al concepto de “renta”. En consonancia con esta conceptualización del gravamen sobre la totalidad de los rendimientos e ingresos del contribuyente se aprobó la Contribución General sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria en 1900. El gravamen recaía sobre las utilidades procedentes del trabajo personal (Tarifa I), capital (Tarifa II) y conjuntamente del trabajo y capital (Tarifa III)³⁸. La particularidad de esta ordenación respecto al resto de figuras tributarias es la sujeción tanto de las personas físicas

³⁶ El Repartimiento General de Utilidades comprenden como utilidades <<a) Las retribuciones de los valores dados a préstamo y, en particular, los intereses de las deudas públicas de los Estado y de las Corporaciones Administrativas, incluso las del Ayuntamiento del Municipio de la imposición; los intereses de obligaciones de Compañías o particulares, los de cédulas hipotecarias, los de préstamos, tengan o no garantía legal; los de depósitos, cuentas corrientes e imposiciones de ahorro; los descuentos y las primas de amortización; las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales y las demás utilidades de naturaleza análoga. b) Las rentas procedentes de la posesión de inmuebles y derechos reales sobre los mismos. c) Los rendimientos de la propiedad intelectual y los procedentes de la posesión de patentes, marcas de fábrica y concesiones administrativas. d) Los rendimientos de explotaciones agrícolas y ganaderas. e) Los rendimientos de explotaciones industriales y comerciales. g) Los dividendos y las demás percepciones de los beneficios de las Compañías mercantiles y de las Cooperativas que correspondan a sus socios como tales; rentas de de bonos de disfrute; de acciones de fundador y cualquiera otras participaciones en los beneficios de las referidas Compañías y los beneficios de las cuentas en participación. Se exceptúan los beneficios repartidos a sus cooperantes por las Sociedades cooperativas, cuando la norma de distribución sea distinta de la participación de aquéllos en el haber social de éstas, y los dividendos distribuidos a sus asegurados por las Compañías de seguros. h) Los beneficios de los negocios de especulación, cualquiera que sea su forma y objeto y las ganancias de los juegos de azar. i) Las pensiones y los haberes pasivos, las asignaciones o auxilios recibidos de tercero, aunque procedan de mera liberalidad. Estarán sin embargo exentos los alimentos entre parientes, cuando se presten legalmente. j) Las utilidades de cualquier clase y denominación, asignadas a un cargo, dignidad o jerarquía; las retribuciones fijas o eventuales de cualquier trabajo, gestión o comisión; los ingresos procedentes del ejercicio de profesión, arte, oficio o ministerio y las demás utilidades de naturaleza análoga”>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p.166.

³⁷ *Ibidem*, p.166.

³⁸ El artículo 1 de la Ley de 27 de marzo de 1900 estableciendo la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria establecía <<que gravará los siguientes conceptos: 1º. Las utilidades que sin el concurso del capital se obtengan en recompensas de servicios o de trabajos personales. 2º. Los intereses, dividendos, beneficios, primas y cualesquiera otros productos del capital invertidos bajo cualquier forma de contrato civil o mercantil tarifados en la presente ley. 3º. Las utilidades del trabajo del hombre, juntamente con el capital, produzcan en el ejercicio de industrias no gravadas en otra forma y determinadas expresamente por esta ley>>.

como las jurídicas³⁹. Posteriormente se suceden una serie de reformas del gravamen hasta culminar con la aprobación de la Contribución General sobre la Renta, de 1932⁴⁰. El nuevo gravamen se configura de forma independiente a la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria con la que convive en la imposición tributaria de diversas manifestaciones de riqueza. La regulación tiene como objeto de imposición a la “renta imponible” aunque mantiene la referencia a las “utilidades imponibles” en algunos preceptos de dicha ordenación⁴¹. En cualquier caso, el concepto predominante para la concreción del objeto gravado es la “renta imponible” que se compone de <<la suma anual de los ingresos o rendimientos que perciba>> el contribuyente⁴². También se incluye en el concepto de “renta imponible” a la <<ganancia obtenida de la enajenación de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, siempre que su adquisición se haya verificado con menos de tres años de antelación>>⁴³. Mención especial merece la incorporación en el citado texto normativo de las “presunciones” de carácter tributario referidas a los ingresos procedentes de capitales dados en préstamo⁴⁴. Si bien conviene advertir que la

³⁹ La Ley de 27 de marzo de 1900 estableciendo la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria en su artículo 2 que estará sujeta << toda persona natural o jurídica nacional o extranjera por razón de las utilidades que haya obtenido dentro del territorio español >>.

⁴⁰ La Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta se implantó en 1933 y tras numerosas modificaciones fue sustituido por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario.

⁴¹ Entre las referencias a la “utilidad imponible” se encontraba el último apartado del artículo 7 de Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta al señalar que <<se considerará como renta imponible la ganancia obtenida de la enajenación de un patrimonio, mobiliario o inmobiliario (...)>>. Así como, el apartado segundo del artículo 10 al establecer que <<se computará siempre en la utilidad imponible el valor de la habitación en casa propia o en que, por cualquiera otra razón no se pague alquiler, excepto en el caso de las personas que vivan en el domicilio de otras que estuvieren eventualmente obligadas a prestarles alimentos (...)>>. También, el artículo 17 en relación a los ingresos procedentes de los bienes de la sociedad conyugal que <<se acumularán a la utilidad imponible del cónyuge que tenga la administración legal de los mismos>>. Especial atención merece la referencia del artículo 20 a las “utilidades imponibles fijas” y las “utilidades eventuales” que se contemplaban en la “Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria”.

⁴² El artículo 5 de la Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta disponía que <<para la determinación de la renta imponible se computarán al sujeto de gravamen la suma anual de los ingresos o rendimientos que perciba procedentes: a) de la propiedad, posesión, uso o disfrute de inmuebles y derechos reales, incluso el valor de la habitación en casa propia. b) De los capitales no comprendidos en el epígrafe anterior. c) De las explotaciones agrícolas o ganaderas. d) De las explotaciones mineras. e) De los negocios comerciales o industriales. f) De la propiedad intelectual y de la posesión de patentes, marcas de fábrica y concesiones administrativas en cuanto no se hallen comprendidas en alguno de los epígrafes anteriores. g) Del ejercicio de un trabajo u ocupación lucrativa, y de derechos de percepción fija o eventual. h) De pensiones y haberes pasivos. i) De cualquiera otra clase de utilidad o beneficio no comprendido en los epígrafes anteriores>>.

⁴³ Según el artículo 7 de la Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta.

⁴⁴ Véase a este respecto, el artículo 11 de la Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta.

regulación de las presunciones en las ordenaciones posteriores se encontrará vinculada a los procedimientos indiciarios de estimación de renta realizados por la Administración tributaria. La regulación recoge al igual que el Repartimiento General de Utilidades la determinación de la “renta neta” para su gravamen⁴⁵. Ésta se obtiene de la suma de los ingresos brutos a los que se deducirán una serie de gastos vinculados al criterio de necesidad para la generación de los rendimientos y al mantenimiento de la fuente de producción de la renta⁴⁶. En cambio, los gastos generados del mantenimiento del contribuyente y del sostenimiento de su familia carecen del carácter de deducible de los ingresos brutos, así como, las anualidades legalmente exigibles por alimentos⁴⁷. La Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta mantiene los criterios establecidos en la regulación anterior⁴⁸. La novedad de esta ordenación normativa reside en una disminución de la tarifa del gravamen respecto a las anteriores regulaciones⁴⁹. La justificación de la reducción de los tipos de gravamen se relaciona con la prevalencia de los postulados que atribuyen efectos negativos de la Contribución General sobre la Renta sobre el ahorro y el desarrollo económico⁵⁰. La ausencia de

⁴⁵ En el Repartimiento General de Utilidades <<se admitían algunos gastos deducibles, concretamente las contribuciones directas del Estado satisfechas por el contribuyente por razón de las utilidades comprendidas en el repartimiento y los intereses de las deudas del contribuyente>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., pp.166 y ss.

⁴⁶ El artículo 6 de la Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta señalaba que <<de la suma de los ingresos brutos anuales que resulte de los conceptos relacionados en el artículo anterior, se deducirán: 1º. Los gastos necesarios para su obtención (...). 2º. Las amortizaciones necesarias (...). 3º. El coste efectivo para el titular del aseguramiento de los obreros empleados (...). 4º. El coste efectivo para el titular de las cargas o gravámenes impuestos por el Estado, Región autónoma, provincia o Municipio (...). 5º. Los impuestos indirectos (...). 6º. Las contribuciones directas (...). 7º. Los intereses (...). 8º. Tratándose de personas sujetas a la obligación personal de contribuir, los intereses de las deudas personales del contribuyente (...). 9º. Las primas satisfechas por contratos de seguros sobre la vida (...)>>.

⁴⁷ Según el artículo 6.8 y 8.1, de la Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta.

⁴⁸ Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta (Boletín Oficial del Estado, núm. 351, de 17 de diciembre de 1954).

⁴⁹ RODRÍGUEZ MATA ha comparado la regulación de 1954 con las reformas anteriores de la Contribución General sobre la Renta y ha puesto de manifiesto que <<los nuevos tipos no llegan a los tres cuartos de las anteriores en las rentas más elevadas: son aproximadamente la mitad en las rentas de alrededor de las 900.000 pesetas (5.409,11 euros); se reduce a una quinta parte el gravamen para las rentas de 200.000 pesetas (1.202,02 euros) y a un décimo del anterior para las rentas inferiores a 150.000 pesetas (901,52 euros)>>. En RODRÍGUEZ MATA, E.: <<La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta>>, *Moneda y Crédito*, núm. 52, pp.35 y ss.

⁵⁰ En este sentido NAHARRO MORA señalaba respecto a la Contribución General sobre la Renta una serie de reparos entre los que señalaba como <<última observación y la más importante, afecta al tema candente de la renta ahorrada. Nuestro impuesto no distinguió en 1932, como quería STUART MILL, entre la renta ahorrada y la renta consumida (...) El Impuesto sobre la renta, tal como hoy se halla regulado, no colabora en la producción del ahorro como sería de desear y podría hacerlo>>. En

desgravaciones se explica por la vigencia de las regulaciones complementarias que recogían una serie de incentivos fiscales a las sociedades⁵¹. Las reformas posteriores establecieron medidas orientadas al fomento de la inversión y el desarrollo económico⁵². Sin embargo, conviene recordar la convivencia normativa de la Contribución General sobre la Renta y la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Esta situación se mantiene hasta las modificaciones normativas llevadas a cabo por la Ley de 26 de diciembre de 1957, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958-1959 y reformas tributarias⁵³. Esta regulación sustituyó la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria por una serie de Impuestos creados sobre los gravámenes derogados⁵⁴. Además, la nueva ordenación establece el Impuesto sobre los

NAHARRO MORA, J.M.: *La contribución sobre la renta: sus repercusiones en el proceso económico*, III Semana de Estudios de Derecho Financiero, ponencia presentada el 13 de enero de 1955. Véase también para una exposición más amplia de la cuestión NAHARRO MORA, J.M.: <<La contribución sobre la renta: sus repercusiones en el proceso económico y tributario nacional>>, *Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 17, 1955.

⁵¹ Los efectos negativos que la imposición sobre la renta <<podría infligir al ahorro fue uno de los temas esenciales del debate que precedió a la aprobación de la Ley de 16 de diciembre de 1954, si bien ya con anterioridad habían sido aprobadas medidas de fomento fiscal de las inversiones, básicamente contenidas en la ley de 19 de septiembre de 1942, por la cual se excluían de la base imponible de la Contribución General sobre la Renta la parte de los beneficios obtenidos por las empresas individuales sujetas a la Tarifa III de Utilidades destinadas a la reserva para capitalización>>. En SANZ GADEA, E.: <<La base del ahorro en el contexto de las reformas del IRPF>>, *Contabilidad y Tributación*, núm.292, 2007, p.13. En definitiva la reserva de capitalización suponía la ausencia de tributación por la Contribución General sobre la Renta. de una parte de los beneficios de las empresas individuales destinados a la reserva especial de capitalización.

⁵² Las desgravaciones aparecían en <<el artículo 3º de la Ley de 26 de diciembre de 1958, que por primera vez en nuestra imposición personal (Contribución General sobre la Renta) admitió la desgravación por inversiones, mediante suscripción de determinados valores mobiliarios>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p.383.

⁵³ Ley de 26 de diciembre de 1957, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958-1959 y reformas tributarias (Boletín Oficial del Estado, núm. 323, de 27 de diciembre de 1957). Esta regulación establecía en su exposición de motivos referida al Impuesto sobre el trabajo personal que <<dentro de la línea de sistematización de nuestra imposición directa es llegado el momento de dar sustantividad propia a los impuestos que actualmente gravan las rentas del trabajo fundiéndolos en uno solo que se denominará "Impuesto sobre el trabajo personal". En la realidad actual, entre las rentas de trabajo sometidas a imposición y las verdaderas no existe siempre una correlación adecuada, pues si en unos casos no hay diferencia entre la presión tributaria legal y la efectiva, como ocurre por ejemplo, con las retribuciones de los funcionarios y empleados en otros muchos la disparidad entre aquéllas alcanzan porcentajes elevadísimos, como sucede, casi, en general, con quienes realizan su trabajo en forma más o menos económicamente independiente>>.

⁵⁴ Se implantan cuatro nuevos impuestos <<1) El Impuesto sobre los rendimientos del trabajo Personal se forma sobre la base de la Tarifa I de la Utilidades y de la Contribución Industrial en cuanto sujetaba a tributación los rendimientos de los profesionales. 2) El Impuesto sobre las Rentas del Capital, que recoge los impuestos anteriormente encuadrados en la Tarifa II de Utilidades. 3) El Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, (...). 4) Sobre la base de la Tarifa III de Utilidades, (...) se creó el nuevo Impuesto sobre Sociedades>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, ob. cit., p.30 ss.

Rendimientos del Trabajo Personal en el que se integra la Tarifa I dedicada al gravamen de las rentas del trabajo y de los profesionales⁵⁵. También, la norma estableció un Impuesto sobre las Rentas del Capital conformado a partir de los gravámenes anteriormente encuadrados en la Tarifa II de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, a la vez que implanta el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales⁵⁶. La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario sustituyó la Contribución General sobre la Renta por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. El nuevo impuesto gravaba <<la obtención por personas físicas o la atribución a éstas de la renta determinada conforme a los preceptos de esta Ley, en el período de la imposición>>⁵⁷. La determinación de la renta se realizaba conforme a los rendimientos gravados en los impuestos a cuenta y en los ingresos derivados de la enajenación de activos mobiliarios e inmobiliarios⁵⁸. Como se recordará, esta reforma transformó los tradicionales “impuestos de producto” en “impuestos a cuenta” de los “impuestos generales”, en este caso del Impuesto General sobre la

⁵⁵ El artículo 44 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958-1959 y reformas tributarias disponía que <<a partir de primero de enero de mil novecientos cincuenta y ocho la Contribución Industrial de Comercio y Profesiones, en lo que afecta a profesionales y la Tarifa I de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria quedan integradas en un solo tributo con sustantividad propia que se denominará “Impuesto sobre el trabajo personal” cuyas cuotas serán fijadas en función de las retribuciones que se obtengan en recompensa de trabajos o servicios personales. Este impuesto se seguirá rigiendo por lo preceptos reguladores de la segunda de aquellas exacciones, salvo en la parte modificada por la presente Ley>>. A este respecto PERULLES BASAS señala que <<la primera modificación que introdujo esta disposición en el ámbito de la Contribución de Utilidades fue independizar por completo los tres conceptos fundamentales que constituían su campo de aplicación, creando con ellos tres nuevos tributos, denominados Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, Impuesto sobre las Rentas del Capital e Impuestos sobre las Rentas de Sociedades y demás Entidades Jurídicas>>. En PERULLES BASAS, J.J.: <<El Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal>>, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. marzo, 1961, p.386.

⁵⁶ Este nuevo impuesto se forma de la Contribución Industrial y de los gravámenes sobre los comerciantes e industriales individuales encuadrados en la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Su estructura se articulaba sobre un gravamen fijo (exigido por el mero ejercicio de la actividad) y otro de carácter proporcional (determinado conforme a los beneficios obtenidos). De forma complementaria, las sociedades encuadradas en la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria se encontraban sujetas al gravamen del nuevo Impuesto sobre Sociedades establecido con la reforma.

⁵⁷ De acuerdo, al artículo 4 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁵⁸ El artículo 5.1 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que <<a efectos de este impuesto tendrán la consideración de renta: a) Todos los conceptos de rendimientos sujetos en los impuestos a cuenta. b) Los mismos conceptos de rendimientos procedentes de países extranjeros o de territorios con regímenes tributarios especiales. c) Los rendimientos obtenidos en la enajenación de activos mobiliarios e inmobiliarios en los casos previstos en el artículo 16.2>> por su parte el apartado segundo del mismo precepto señalaba que <<la renta estimada por signos externos o por los Jurados tributarios se presumirá procedente de los conceptos incluidos en el apartado anterior>>.

Renta de las Personas Físicas. Ello supuso como ha puesto de relieve ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA que *<<el Impuesto de personas físicas deja de superponerse a los de producto. Los impuestos de producto pasan a ser embebidos en el de las personas físicas; de aquí su denominación de “a cuenta”>>*⁵⁹. También se incluyó en el concepto de renta a las “imputaciones” contempladas en la regulación del Impuesto. Esta observación se desprende de la regulación del hecho imponible en el texto regulador que contempla la atribución de renta al sujeto pasivo. De la misma manera se incluyó en el concepto de renta a las “presunciones” de obtención de rendimientos recogidas en los impuestos a cuenta. Además se incluyen en los ingresos computables a las *<<plusvalías obtenidas en la enajenación que en el ejercicio se realice de activos mobiliarios o inmobiliarios, adquiridos por cualquier título, excepto el de sucesión hereditaria, con menos de uno o tres años de antelación, salvo cuando el producto de la enajenación se reinvierta dentro del mismo ejercicio>>*⁶⁰. La integración de los “impuestos a cuenta” en un “Impuesto general” supuso la reunión de las distintas fuentes de producción en un solo concepto de renta⁶¹. Si bien, la integración se realizó de forma indirecta a través de la agrupación de las bases imponibles de los “impuestos a cuenta” en el concepto de renta del “Impuesto General”⁶². La técnica legislativa empleada por la reforma se realizó a través de la aprobación de textos refundidos como el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas⁶³ y los “impuestos a cuenta”⁶⁴. De éstos, el

⁵⁹ En relación al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA señala que la reforma tributaria de 1964 *<<ha atribuido en este impuesto estructura radicalmente distinta a la de la Contribución general sobre la renta, que se suprime a partir de 1 de enero de 1966. Inspirándose en el Impuesto sobre sociedades que diseñó la Ley de 29-4-1920 (...)>>*. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *<<Nueva estructura del sistema tributario español>>*, ob. cit., p.111.

⁶⁰ En artículo 112.15 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario.

⁶¹ Antes de la reforma tributaria de 1964 *<<La renta es gravada por la suma siguiente de impuestos: Impuestos de producto + Contribución sobre la renta. – Después de la Reforma Tributaria de 1964: La renta es gravada por un solo Impuesto: El Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas. Los antiguos impuestos de producto se convierten en simples impuestos a cuenta del general>>*. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p.230.

⁶² La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario establecía en el artículo 112.2 que *<<los ingresos computables de las distintas clases de renta se estimarán por un importe igual al que haya prevalecido como base imponible en los siguientes impuestos a cuenta: a) Contribución Territorial Rústica. b) Contribución Territorial Urbana. c) Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. d) Impuesto sobre las Rentas del capital; y e) Impuesto Industrial>>*.

⁶³ El Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su artículo 5.1 que *<<a efectos de este impuesto tendrán la consideración de renta. A) Todos los conceptos de rendimientos sujetos en los Impuestos a cuenta>>*. Por su parte, el artículo 2º.1 disponía que *<<la Contribución territorial rústica y pecuaria, la Contribución territorial urbana, el Impuesto sobre los rendimientos del*

primero fue el Decreto 1251/1966, de 12 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Urbana⁶⁵. El gravamen sobre los bienes inmuebles de naturaleza rústica se encontraba regulado por Decreto 2230/1966, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria⁶⁶. El gravamen sobre las actividades económicas se recogió en el Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e industriales⁶⁷. Este gravamen recayó en las personas físicas y en las jurídicas. La coordinación del gravamen sobre los distintos sujetos se realizaba por un lado a través de una “cuota de licencia” de carácter fijo sobre las personas físicas y jurídicas en el que se gravaba el mero ejercicio de las actividades industriales⁶⁸. Por otro, mediante la “cuota por beneficios” que gravaba la <<obtención de beneficios> de dichas

trabajo persona personal, el Impuesto sobre las rentas del capital y el Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, tendrán la consideración de impuestos a cuenta del general sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando tengan esta naturaleza los perceptores de dicha renta>>.

⁶⁴ La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario en su artículo segundo señalaba que <<la Contribución Territorial sobre la riqueza rústica y pecuaria, la Contribución Territorial sobre la riqueza Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Persona, el impuesto sobre las rentas del capital y el Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e Industriales, tendrán en la forma prevista en esta ley, la consideración de impuestos a cuenta de los generales sobre la renta total de las personas físicas o de las sociedades y demás entidades jurídicas, según la naturaleza del perceptor de dicha renta>>.

⁶⁵ El Decreto 1251/1966, de 12 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Urbana (Boletín Oficial de Estado, núm. 128, de 30 de mayo de 1966) establecía en el artículo 2 que <<el hecho imponible en esta Contribución se realiza: a) Por la percepción, devengo o susceptibilidad de obtención de los rendimientos de los bienes calificados tributariamente de naturaleza urbana. b) Por la utilización, goce o posesión, en virtud de un derecho real de los bienes que produzcan o sean susceptibles de producir los expresados rendimientos>>.

⁶⁶ El Decreto 2230/1966, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (Boletín Oficial de Estado, núm. 217, de 10 de septiembre de 1966) disponía en su artículo 2, que <<el hecho imponible en la Contribución se origina: a) Por la percepción, devengo o susceptibilidad de obtención de los rendimientos de los bienes, derechos y actividades calificados tributariamente de naturaleza rústica y pecuaria. b) Por la utilización, goce o posesión, de los bienes que produzcan o puedan producir los expresados rendimientos>>.

⁶⁷ Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e industriales (Boletín Oficial de Estado, núm. 31, de 6 de febrero de 1967). Sin embargo, conviene advertir que esta norma mantiene la denominación de “Impuesto Industrial” junto con la nueva denominación de “Impuesto sobre Actividades y beneficios Comerciales e Industriales”. De manera que, el artículo 1, de dicho texto, señalaba que <<el Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e Industriales, abreviadamente Impuesto Industrial se exigirá en las dos formas siguientes: a) Cuota fija o de Licencia fiscal. b) Cuota de Beneficios>>.

⁶⁸ El artículo 4 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e Industriales disponía que <<1. Se origina el hecho imponible en el Impuesto Industrial, Cuota de Licencia por el mero ejercicio de cualquier actividad extractiva, fabril, artesana, de la construcción, comercial y de servicios por cuenta propia o en comisión no exceptuada expresamente, y hallase o no clasificada en las Tarifas del Impuesto. 2. Los conceptos genéricos de las actividades y sus facultades se determinaran reglamentariamente>>.

actividades realizadas exclusivamente por las personas físicas⁶⁹. El gravamen sobre las actividades profesionales y rendimientos del trabajo se reguló por Decreto 512/1967, de 2 de marzo por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal⁷⁰. Por último, el gravamen sobre las rentas del capital se reguló por Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital⁷¹. Merece especial atención, la configuración de los “gravámenes a cuenta” del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y del Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e industriales por su confluencia. En este caso, el hecho imponible del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal consistía en *<<el mero ejercicio de actividades profesionales o artísticas>>*⁷². Este gravamen se configuró en torno a los rendimientos derivados “exclusivamente” del trabajo junto con las rentas provenientes del trabajo y capital. Precisamente, en este sentido se manifestó la existencia de “rendimientos mixtos” sobre el trabajo y el capital al gravarse de forma similar al Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e industriales⁷³. El nuevo Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se exige de acuerdo a la aplicación de la escala de gravamen y de cuyo resultado se deducen los “impuestos a cuenta” reseñados. Las cuotas satisfechas por los “gravámenes a cuenta” son deducibles en la cuota del Impuesto

⁶⁹ El Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e Industriales establecía en su artículo 22.1 sobre la cuota de beneficios que *<<se origina el hecho imponible en esta forma del Impuesto mediante el ejercicio por personas físicas de cualquier actividad sujeta a gravamen en la Cuota de licencia y cuya finalidad consista en la obtención de beneficios>>*.

⁷⁰ Decreto 512/1967, de 2 de marzo por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (Boletín Oficial de Estado, núm. 68, de 21 de marzo de 1967).

⁷¹ El Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital (Boletín Oficial de Estado, núm. 55, de 4 de marzo de 1968) establecía en su artículo 12.2 que *<<tendrán la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras con representación o establecimiento permanente en España y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria que paguen, por cuenta propia o ajena, rentas o rendimientos gravados por el Impuesto no comprendidos en el apartado 1 anterior>>*.

⁷² El Decreto 512/1967, de 2 de marzo por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal establecía en su artículo 3 que *<<el hecho imponible en este impuesto se origina: a) Por la obtención de rendimientos que se derivan directa o indirectamente de trabajos o servicios personales. b) Por el mero ejercicio de actividades profesionales o artísticas>>*.

⁷³ FERREIRO LAPATZA advierte en la configuración del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal sobre el gravamen mixto de trabajo y capital que *<<el impuesto se desdoblaba en dos tributos diferentes. La cuota o de Licencia gravaba el mero ejercicio de las actividades profesionales o artísticas. La cuota proporcional gravaba la obtención por una persona física de un rendimiento derivado de tales actividades>>*. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: *<<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>*, ob. cit., p.34.

General sobre la Renta de las Personas Físicas. La renta determinada conforme a las citadas disposiciones será minorada con los gastos deducibles vinculados a los criterios de necesidad y mantenimiento de la fuente de producción⁷⁴. Sin embargo, los gastos del sostenimiento del contribuyente y su familia carecen del carácter de deducible de los ingresos brutos. Aunque, esta regulación contemplaba, a diferencia de la Contribución General sobre la Renta, como gasto deducible las anualidades legalmente exigibles por alimentos. Si bien, este modelo tributario fue superado por la inoperatividad del propio Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas que resultaba, claramente, dependiente de los “impuestos a cuenta”. Todo ello posibilitó el inicio de un nuevo modelo tributario asentado sobre los Impuestos personales sobre la renta en detrimento de los gravámenes de carácter parcial. Finalmente, la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal estableció las bases para la modificación del sistema tributario y procuró la aprobación de la ordenación del gravamen sobre la renta de las personas físicas. La nueva regulación aprobada por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas suprimió los “impuestos a cuenta” y el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas del sistema tributario. La supresión de los “impuestos a cuenta” afectó al Impuesto sobre las Rentas de Capital⁷⁵, Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, así como, Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e industriales. Si bien, la “Licencia fiscal” de los dos últimos se transformó en un tributo local de carácter real. De tal forma que, los rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas se configuraron como un componente más del concepto de “renta” en la primera regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También esta ordenación estableció la transformación de la “cuota fija” de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, así como, la Contribución Territorial Urbana en tributos

⁷⁴ El Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su artículo 17.1 que, <<de la suma de ingresos que se consideren obtenidos en el período de la imposición, en cuanto no hayan sido deducidos en la estimación de bases de los impuestos a cuenta, se deducirán los siguientes gastos: a) Las cantidades donadas (...). b) Los recargos, derechos, tasas y arbitrios (...). c) las anualidades satisfechas por alimentos en cumplimiento de sentencia judicial (...). d) Los intereses de deudas (...). e) Los gastos de carácter extraordinario (...). f) Los gastos de enfermedad (...). g) Las cantidades donadas para la promoción de la educación física y del deporte (...). h) Las primas o cuotas satisfechas por razón de contratos de seguro de vida (...)>>.

⁷⁵ La disposición transitoria uno, a) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas suprimió el Impuesto sobre las Rentas del Capital.

locales de carácter real⁷⁶. Posteriormente, las Contribuciones Territoriales serán sustituidas por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles establecido por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre reguladora de las Haciendas Locales⁷⁷.

2. Informes precursores de la imposición sobre la renta

Los antecedentes técnicos de la reforma tributaria de 1977 se encuentran en los trabajos previos elaborados en el ámbito académico y de la Administración. Los informes de reforma tributaria han conformado nuestro sistema fiscal y en particular el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con el propósito de examinar los aspectos referidos al concepto de renta se analiza a continuación el “Informe sobre el Sistema Tributario Español”, de 1973 que constituyó el antecedente teórico de los sucesivos documentos y trabajos. También se analizan los estudios de reforma tributaria del Instituto de Estudios Fiscales y de la Dirección General de Tributos del período 1974-1975 que dieron lugar al “Informe sobre el Sistema tributario español: Criterios para su reforma”, de 1976. Finalmente, el análisis de esta etapa concluye con el análisis del “proyecto de reforma del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas” de la Dirección General de Tributos, de 1976 y del “Memorándum para la reforma Tributaria”, de 1977 que culminó con la aprobación de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Informe sobre el sistema tributario español fue elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales bajo la dirección de FUENTES QUINTANA a iniciativa del

⁷⁶ Según disposición transitoria uno, b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De forma complementaria, la disposición transitoria uno, a) de la misma regulación suprime la “cuota proporcional” de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.

⁷⁷ La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (Boletín Oficial del Estado, núm. 313, de 30 de diciembre de 1988) estableció en su disposición transitoria segunda, uno, que <<el Impuesto sobre Bienes Inmuebles comenzará a exigirse en todo el territorio nacional, a partir del día 1 de enero de 1990 (...) Hasta la fecha indicada en el apartado anterior continuarán exigiéndose las Contribuciones Territorial Rústica y Pecuaria y Urbana y hasta la misma fecha, los Ayuntamientos podrán continuar exigiendo el Impuesto municipal sobre solares>>. Por su parte, el artículo 61 de la citada regulación disponía que <<el Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados, y grava el valor de los referidos inmuebles>>.

Ministro de Hacienda en 1973⁷⁸. También, el Informe es conocido como el “Libro verde” por el color de sus portadas en las que se encontraba encuadernado. En su redacción intervinieron funcionarios del cuerpo de la Administración tributaria y profesores universitarios adscritos a las ramas de conocimiento de las ciencias jurídicas y económicas⁷⁹. El documento se encuentra distribuido en una serie de apartados; el primero realiza una descripción del sistema tributario español, el segundo contiene un análisis crítico de dicho modelo fiscal y en el tercero se establecen las directrices para su reforma⁸⁰. Uno de los aspectos relevantes es el análisis referido al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas de acuerdo al objeto de nuestro estudio. Desde esta perspectiva, el Informe define la renta <<como magnitud económica que constituye el objeto del impuesto personal que... puede ser computada tanto por la vía de su origen (ingresos) como por la de su destino o aplicación (gastos)>>⁸¹. La definición de renta admite varias posibilidades técnicas para su determinación pero se describen una serie de problemas que afectan a cada sistema de estimación⁸². Por ello, el documento

⁷⁸ Véase el documento Informe sobre el sistema Tributario español, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002. La iniciativa de elaboración de este documento correspondió al Ministro de Hacienda MONREAL LUQUE. Como señala la nota previa de este documento <<el “libro verde” de la reforma tributaria española, fue ultimado y distribuido a los miembros del Gobierno en fecha próxima al cese del Sr. Monreal Luque como titular del Ministerio de Hacienda, que tuvo lugar el día 11 de junio de 1973. Los criterios que prevalecieron en aquella época impidieron que esta importante aportación doctrinal sobre la reforma tributaria en España (...) tuviera la difusión propia de esta clase de informes o dictámenes. Siendo Jaime García Añoveros ministro de Hacienda y con autorización del subsecretario de Hacienda Arturo Romaní Biescas, se multicopian cincuenta ejemplares por el Servicio de Reprografía del Ministerio de Hacienda para su distribución en las bibliotecas especializadas en materia de Hacienda Pública, con objeto de que los estudiosos de los sistemas tributarios, de su reforma y de su administración tengan acceso a este informe, que hasta ahora apenas ha podido ser consultado>>. En Informe sobre el sistema Tributario español, ob. cit., p. XXXII.

⁷⁹ En la redacción del apartado correspondiente al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas <<intervinieron: J. GUTIÉRREZ DEL ÁLAMO y MAHOU, R. DRAKE DRAKE, J. BANACLOCHE PÉREZ, y C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA>>. *Ibidem*, p. XXX.

⁸⁰ Este documento abordaba el estudio de la totalidad de las figuras impositivas del sistema español. Entre las que se encontraban; Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto General sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídica, Impuesto sobre el Patrimonio Neto, Impuesto General sobre Sucesiones, Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre el lujo, impuestos especiales de consumos, impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y los monopolios fiscales. También, el “Libro verde” analizaba los principales criterios de reforma de la imposición directa e indirecta junto con la imposición a cuenta y un sistema autónomo de ingreso a cuenta.

⁸¹ En Informe sobre el sistema Tributario español, ob. cit., p.177.

⁸² A este respecto, el “libro verde” señalaba en relación a la determinación de la renta a través del consumo que se manifestaba en <<la imposibilidad de controlar adecuadamente el consumo del contribuyente en el período impositivo frente a la relativa facilidad para controlar directa o indirectamente sus ingresos>> a la que se añadía la dificultad <<de estimar las alteraciones en el neto patrimonial ocurridas durante el período impositivo>>. En relación a la estimación de la renta por la vía de los ingresos se partía de la admisión de la base imponible de los impuestos de producto, de tal forma que <<tales impuestos de producto no son homogéneos entre sí, responden a un criterio de

realiza una serie de propuestas orientadas a la solución de los problemas detectados a partir de un estudio comparativo con otros sistemas fiscales de países europeos⁸³. Otra cuestión de interés se manifiesta en la propuesta de ampliación del “hecho imponible” contenido en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas a partir de la incorporación del gravamen de las ganancias de capital. Este aspecto es analizado desde diversas alternativas técnicas. El primero integra las ganancias de capital en el concepto de “renta total” gravado del contribuyente. El segundo examina la imposición tributaria de las ganancias de capital mediante un gravamen independiente del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Esta última opción presenta numerosos inconvenientes por ello el *<<informe recomienda la tributación de las ganancias de capital en el ámbito del impuesto sobre la renta, aunque sometiéndolas a normas especiales respecto al modo de aplicación de la tarifa del tributo y demás extremos, tales como las exigencias por reinversión, compensación de pérdidas de capital, forma de cómputo de las ganancias y otros>>*⁸⁴. La opción de la integración en el concepto de renta se encuentra justificada por el interés tributario en *<<la captación de la auténtica y total capacidad tributaria del contribuyente>>* que requerirá la mejora de las tareas de comprobación e investigación de la Administración tributaria⁸⁵. También el documento se puede analizar desde el punto de vista de los elementos que integran el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. A este respecto, el Informe estudia cinco cuestiones como ha puesto de relieve SANZ GADEA⁸⁶. Los aspectos referidos son la tributación de los rendimientos del trabajo, el sistema de incentivos fiscales a la inversión, la determinación de la base imponible, la progresividad impositiva y finalmente la unidad contribuyente. Por su interés con el objeto de este trabajo se

división por fuentes del conjunto de ingresos y sus bases han venido siendo estimadas, en la mayor parte de los casos, mediante regímenes objetivos de carácter global de muy dudosa precisión>>. Ibidem, pp.177 y ss.

⁸³ El Informe, en cuanto a las soluciones posibles a los problemas de estimación de la rentas proponía *<<la aplicación de un procedimiento propio y exclusivo de estimación de la base en el Impuesto General sobre la Rentas>>* y de forma alternativa la *<<transmisión como hasta ahora de las bases de los impuestos a cuenta al Impuesto General pero con importantes modificaciones>>*. También, el “libro verde”, en relación a la estimación de la renta, por la vía del gasto señalaba una serie de soluciones: La primera a través del *<<mantenimiento del sistema actual de estimación de la renta total (consumo más ahorro) a través de los signos externos de consumo>>* pero con una serie de modificaciones. La segunda proponía la *<<sustitución del actual sistema de estimación de la renta a través del consumo, por otro>>* de acuerdo a unas características específicas. En Informe sobre el sistema Tributario español, ob. cit., pp.179 y ss.

⁸⁴ *Ibidem*, p.189.

⁸⁵ *Ibidem*, p.189.

⁸⁶ SANZ GADEA, E.: *<<La base del ahorro en el contexto de las reformas del IRPF>>*, ob.cit., p.22.

examina la tributación de los rendimientos del trabajo personal sin perjuicio de la relevancia del resto de aspectos analizados en el Informe⁸⁷. A este respecto, el documento establece una distinción entre las rentas “ganadas” y “no ganadas” en el gravamen sobre los rendimientos del trabajo. Desde esta perspectiva señala el tratamiento desfavorable de los rendimientos del trabajo respecto de las rentas de capital en la regulación del impuesto. La solución al tratamiento diferenciado se fundamenta en una serie de propuestas de discriminación positiva a favor de las rentas del trabajo. La primera basada en la menor imposición de las “rentas ganadas” respecto de las “rentas no ganadas”. La segunda referida a la implantación de un impuesto sobre el patrimonio neto que grave la mayor capacidad de pago de las rentas procedentes del capital. La tercera se vincula al establecimiento de un “mínimo de exención” en el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal pero se considera un procedimiento inadecuado de discriminación de las “rentas ganadas”. Aunque el Informe ofrece dos soluciones para su aplicación. Una referida

⁸⁷ El “Libro verde” destacaba la regresividad del modelo vigente en el sistema de incentivos a la inversión en cuanto que el importe de la desgravación aumentaba progresivamente en función del incremento de la renta. Este efecto se producía a partir de la deducción de los “impuestos a cuenta” satisfechos en el “Impuesto general” porque el importe de la desgravación se calculaba sobre la renta invertida con el límite del 25 por ciento de la base imponible. A este respecto, el Informe proponía la introducción de una deducción en la cuota determinada a través de un porcentaje correspondiente al importe de la inversión realizada de forma efectiva. También, el documento recomendaba el establecimiento de una deducción en la base imponible correspondiente al importe de la inversión realizada. En ambas propuestas se requería que la inversión realizada se materializara de forma efectiva a través de elementos patrimoniales. En relación a los sistemas de determinación de las bases tributarias, el “Libro verde” proponía el perfeccionamiento y la ampliación del ámbito de las estimaciones directas. De tal forma que, las regulaciones normativas redujeran y simplificaran las vigentes estimaciones objetivas de carácter global. En relación a este último aspecto, el Informe era partidario de la introducción de un régimen de estimación objetiva singular aplicable a contribuyentes de dimensión media. Respecto a la progresividad impositiva, el Informe destacaba la escasa aplicación de este principio tributario en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas vigente. Este efecto se debía a la combinación de una tarifa elevada con tipos impositivos altos y bases imponibles bajas. A este respecto, el Informe recogió una serie de soluciones. La primera se refería al establecimiento de las devoluciones por las cuotas de los “impuestos a cuenta” que superasen la cuota del “Impuesto General”. La segunda implicaba el sometimiento de la totalidad de la población al “Impuesto General” con la desaparición de los “impuestos a cuenta”. La tercera, la homogeneización de las tarifas de los “impuestos a cuenta” con la del “Impuesto General”. La cuarta se refería al establecimiento de una deducción en la cuota del Impuesto en concepto de “mínimo exento” y por una cuantía fija anual aplicable a cada contribuyente respecto de cada ejercicio. Esta medida se justificaba porque el Informe vinculaba el tratamiento de la progresividad con el mínimo exento. La quinta en relación al tratamiento de la unidad contribuyente, el Informe tomaba como referencia de su estudio a la familia como sujeto pasivo. Para ello, analizaba las distintas técnicas del tratamiento de la familia como unidad contribuyente, así como las deducciones aplicables en la base imponible y cuota. Una vez, analizadas las distintas técnicas, el Informe recomendaba la aplicación de deducciones fijas en la cuota por razón del matrimonio. Esta propuesta se justificaba, en la medida en que, esta técnica tributaria resultaba comparativamente más favorable a los contribuyentes con rentas inferiores al ser en este caso la desgravación superior. Finalmente, como medidas complementarias a las anteriores, el “Libro verde” proponía la reducción de los tipos de gravamen y su discriminación en función del estado civil del contribuyente, así como, de la naturaleza de la renta.

a la extensión del mínimo al resto de componentes y otra vinculada a la anulación o reducción de la exención de las rentas del trabajo hasta los límites de los restantes rendimientos. La cuarta y última propuesta se refiere a la determinación de la “renta neta” de los rendimientos del trabajo personal a partir de su depuración previa antes de su integración en la base del impuesto. La materialización de la propuesta se realiza a través de la deducción de todos los posibles gastos de generación sin limitación alguna en la regulación normativa del impuesto⁸⁸. Los primeros estudios sobre la reforma tributaria elaborados por el Instituto de Estudios Fiscales datan de junio de 1974, como ha puesto de relieve GOTA LOSADA⁸⁹. El primer trabajo denominado “Propuestas operativas para una reforma fiscal” es una síntesis de las reformas propuestas en el “Libro Verde”. El documento configuraba el sistema tributario a partir del establecimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre las Ventas. El segundo estudio titulado “Simplificación y periodificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Posibles alternativas” aborda diferentes opciones técnicas para la implantación de un gravamen sobre la renta de las personas físicas. El aspecto más relevante de estos trabajos se encuentra en la transformación de las “cuotas fijas” de los “impuestos a cuenta” en tributos censales de carácter local. La propuesta implicaba la desaparición por integración de las “cuotas variables de los “impuestos a cuenta” correspondientes a los “impuestos generales” de la renta. De tal forma que, los “impuestos a cuenta” se transforman en “retenciones” de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de sociedades. De forma paralela, a estos estudios, cabe destacar, las reuniones de trabajo realizadas en el ámbito de la Dirección General de Política Tributaria (Dirección General de Tributos a partir de

⁸⁸ La trascendencia del “Libro verde” residía en que el modelo de sistema fiscal propuesto fue incorporado a los Acuerdos de la Moncloa de octubre de 1977. También, este documento motivó la elaboración de una serie de estudios e informes por el Instituto de Estudios Fiscales y la Dirección General de Tributos que fueron asumidas en la reforma tributaria posterior. Asimismo destacan una serie de propuestas referidas a la reordenación de los impuestos a cuenta desde una clasificación por fuentes de rendimientos hacia otra en función de la naturaleza económica de los rendimientos gravados. Otra se fundamentaba en el tratamiento homogéneo de los “impuestos de producto” en cuanto a sus definiciones, procedimientos y normas comunes para cada uno de ellos. Una última sobre la absorción gradual de los “impuestos a cuenta” en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

⁸⁹ En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., pp. 358 y ss. La relevancia de las aportaciones realizadas por el Instituto de Estudios Fiscales y la Dirección General de Tributos se reconoce en la nota previa recogida en el “Libro verde” al señalar que los trabajos fueron <<redactados por cincuenta y tres funcionarios al servicio de la Hacienda pública por encargo del ministro de Hacienda D. Rafael Cabello de Alba>>. En Informe sobre el Sistema Tributario Español, ob. cit., p. XXIX.

1974)⁹⁰. Las ponencias presentadas por funcionarios adscritos a la Administración tributaria tenían por objetivo la elaboración de un memorándum sobre la reforma tributaria. Las ponencias analizaban criterios de reforma aplicables al sistema fiscal, la Administración Tributaria y régimen sancionador por infracciones de carácter tributario. Las conclusiones se recogieron en un documento denominado “Guión del Memorándum sobre ideas y directrices de la reforma Tributaria”. Este documento sigue las pautas marcadas por el “Libro verde” destacándose las deficiencias del sistema impositivo a la vez que se aportaban soluciones a través de la implantación de una serie de procedimientos y criterios generales de reforma tributaria. Adicionalmente, la Dirección General de Tributos, a principios de 1975, elaboró un “Programa Tributario” denominado “Ideas y directrices relativas a posibles y futuras modificaciones tributarias”. Estos documentos fueron ampliados con la colaboración del Instituto de Estudios Fiscales dando lugar al trabajo denominado “Estudios sobre el futuro sistema tributario”. El documento contaba con una primera parte dedicada a los fines y directrices de la reforma tributaria y una segunda sobre modificaciones en la imposición directa e indirecta. La idea central del estudio era la eliminación de la subordinación de los “impuestos generales” sobre la renta a los “impuestos a cuenta”, como ha puesto de relieve GOTA LOSADA⁹¹. Así mismo, la propuesta defendía la aplicación obligatoria de la estimación directa de bases tributarias y vinculaba esta medida a la adopción del sistema de contabilidad para la determinación de los rendimientos de las personas jurídicas. El “Informe sobre el sistema tributario español. Criterios para su reforma” fue elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales, a instancia del Ministro de Hacienda, en 1976⁹². El documento fue redactado por SEVILLA SEGURA y LAGARES CALVO bajo la coordinación de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA⁹³. También, este documento es conocido como el

⁹⁰ Como recuerda GOTA LOSADA <<la Dirección General de Impuestos Directos, en octubre de 1973 (reuniones de Buitrago) y, después, la Dirección General de Política Tributaria, en sus reuniones en la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (octubre de 1974), continuaron silenciosamente las investigaciones y trabajos preparatorios de la Reforma, llegando en sus propuestas y conclusiones a un grado de concreción extraordinario, siguiendo claro está, las grandes líneas teóricas expuestas por el profesor Enrique Fuentes Quintana en el Libro Verde>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p. 358

⁹¹ *Ibidem*, p. 368.

⁹² Informe sobre el sistema tributario español. Criterios para su reforma, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976. Informe redactado a instancia del Ministro de Hacienda VILLAR MIR.

⁹³ El trabajo reflejaba el programa de actuación económica del Gobierno a través de la reforma del sistema tributario junto a una serie de medidas de carácter económico. El Informe se refiere al desarrollo de la economía española y a las necesidades de reforma del sistema tributario. Por ello, el documento contiene un análisis de la estructura y evolución del gasto público, un estudio estadístico

“Libro blanco” por el color de sus portadas en las que se encontraba encuadernado. El Informe recogía las deficiencias del sistema impositivo, para el cual establecía unos criterios generales de reforma que coincidía en algunos aspectos con el “Libro verde”⁹⁴. La peculiaridad del Informe radicaba en el tratamiento de los métodos de integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. El documento analizaba los métodos de integración total y parcial para ambos gravámenes. El primero es desechado por considerarse un modelo tributario configurado sobre planteamientos distintos a los imperantes en el sistema europeo⁹⁵. En cambio, el método de “integración parcial” es considerado aplicable al sistema fiscal. La justificación se encuentra en la consecución de un control tributario más efectivo de las rentas de capital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. El Informe establece como condición para la aplicación de este método a la consolidación del Impuesto sobre la Renta, el gravamen efectivo de las rentas de capital, así como, la eliminación del fraude contable y fiscal en el Impuesto sobre Sociedades⁹⁶. El nuevo proyecto de reforma del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas tiene su origen en un documento redactado por la Dirección General de Tributos, en enero de 1976⁹⁷. La

de la distribución de la renta, así como, el examen de los desequilibrios económicos producidos durante el período 1960-1973. Véase, para una ampliación de la cuestión LAGARES CALVO, M.J.: *Incentivos fiscales a la inversión privada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974. También, SEVILLA SEGURA, J.V.: *Flexibilidad impositiva. Un estudio económico del sistema fiscal español*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

⁹⁴ En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., pp. 382 y ss.

⁹⁵ El modelo de integración total del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades se encontraba recogido en el Informe CARTER.

⁹⁶ El Informe sobre el sistema tributario español. Criterios para su reforma resaltaba la falta de consolidación del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas en la realidad española. Además, este documento señala que la aportación de las rentas de capital al sostenimiento de las cargas públicas es muy inferior respecto de las derivadas de los rendimientos de trabajo personal. En relación a las ganancias de capital se destacaba su tratamiento fiscal privilegiado al quedar prácticamente exoneradas de gravamen debido en parte a su escaso control. Por tanto, los objetivos de la reforma se centraban en el trato igualitario de los distintos rendimientos recogidos en la imposición directa y en la consolidación del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁹⁷ Las ideas fundamentales del “Proyecto” se pueden resumir en las siguientes: <<conversión de las cuotas fijas (Contribución Rústica, Contribución Urbana y licencias fiscales) en tributos locales, meramente censales. Transformación paulatina de los impuestos a cuenta de cuota variable (cuota proporcional de Rústica, cuota de beneficios del Impuesto Industrial, Impuesto de Rendimientos de Trabajo Personal e Impuesto sobre las Rentas del capital) en meros pagos a cuenta o retenciones en la fuente del Impuesto General. Regulación adecuada y amplia de las ganancias de capital. Utilización de la estimación directa y de la estimación objetiva singular. Supresión de las evaluaciones globales. Aplicación con carácter subsidiario de un método de determinación de las bases imponibles, consistente en fijar el consumo o gasto personal por signos externos por adición del ahorro o incremento neto patrimonial. Sustitución de las desgravaciones familiares por deducciones fijas. La unidad familiar como sujeto pasivo. No acumulación de los rendimientos del trabajo personal de cuantía menor, a efectos de la determinación del tipo marginal, cuando ambos

redacción del proyecto concluyó en el mes de febrero y posteriormente fue remitido a los centros directivos del Ministerio de Hacienda para la emisión del correspondiente informe. De acuerdo a este procedimiento, los centros directivos remitieron sus propuestas que fueron incorporadas en un nuevo documento durante el mes de marzo. De entre todas las propuestas, la más interesante es la realizada por el Instituto de Estudios Fiscales en relación con la determinación del hecho imponible. La propuesta definía el hecho imponible como la suma de rendimientos de los factores de producción en contra de la delimitación realizada por el "Proyecto" configurada a partir de los distintos rendimientos. También, la propuesta rechazaba la tributación de las ganancias de capital no realizadas en contraposición al gravamen del incremento en el valor patrimonial del contribuyente experimentado al final del período impositivo recogido en el "Proyecto". Además, la propuesta recomendaba la inclusión de normas sobre la reorganización de la Administración tributaria. Finalmente, el Instituto de Estudios Fiscales remitió un texto alternativo al Ministro de Hacienda en el mes de abril. Como consecuencia de todo lo anterior, la Dirección General de Tributos emitió un nuevo documento que recogía las propuestas del Instituto de Estudios Fiscales. A este respecto, la propuesta más significativa se refiere al concepto de renta que aparecía definido como la suma de los rendimientos de los factores de las actividades económicas y de las ganancias de capital. Este documento final fue aprobado por los órganos directivos. Sin embargo este proyecto no culminó en un texto normativo debido a las circunstancias políticas del momento⁹⁸. La relevancia del "Proyecto" se manifiesta en la delimitación del concepto de renta a partir de la suma de sus componentes. Éstos aparecen vinculados con los rendimientos generados por los factores de producción. Desde esta perspectiva, el concepto de renta aparecía articulado desde una concepción económica a partir de la suma de los rendimientos derivados de los factores de producción que intervienen en el mercado de bienes y servicios. La

*cónyuges trabajen. Deducción de un porcentaje fijo (en el Proyecto se señaló el 5%) de las rentas de trabajo personal. Deducción por inversiones, consistente en la aplicación de un porcentaje a la cifra invertida. En tanto se suprimieran los impuestos a cuenta se deducirían sólo las cuotas devengadas>> además, estas propuestas se acompañaban de una serie de medidas organizativas referentes a la Administración tributaria. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., pp. 377 y ss.*

⁹⁸ Como ha recordado GOTA LOSADA <<a los pocos días se produjo la crisis política (dimisión del Presidente Arias Navarro) y el Proyecto fue olvidado. Sin embargo, no fue un trabajo inútil, pues fructificó en lo que luego serían la Ley 44/1978 y la Ley 61/ 1978, reguladoras de los impuestos sobre la Renta de las Personas físicas y de Sociedades>>. *Ibídem*, p. 380.

redacción final del primer Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas carece de una referencia expresa a los factores de producción pero la conceptualización de los rendimientos sigue dicho criterio⁹⁹. El Memorándum para la reforma Tributaria fue elaborado por la Dirección General de Tributos por encargo del Ministro de Hacienda en 1977¹⁰⁰. Los objetivos del trabajo se centraban en la consecución de una capacidad financiera suficiente del Estado a través de la armonización de la Hacienda Pública estatal, regional, local y de los entes institucionales o de la Seguridad Social. El cumplimiento de los objetivos se basaba en un plan de reformas con una diversidad de normas de aplicación prolongada en el tiempo. El desarrollo del plan se realizaba a través de una serie de fases como las de; perfeccionamiento¹⁰¹, armonización interna¹⁰² y finalmente la implantación total¹⁰³. Las medidas de carácter tributario se basaban en la transformación de los impuestos de producto en tributos locales. Las reformas sobre la imposición directa afectaban a todos los tributos. Respecto del Impuesto sobre Sucesiones se produce un tratamiento unitario de las transmisiones gratuitas “inter vivos” y “mortis causa”. En el Impuesto sobre Sociedades se identificaba la base imponible con el beneficio económico-contable según los principios del Plan General de Contabilidad. Adicionalmente, el documento proponía el gravamen de los beneficios no

⁹⁹ Respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, véase CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Los rendimientos de capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.63 y ss. En relación al Impuesto sobre Sociedades, GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.182.

¹⁰⁰ El Memorándum fue elaborado por encargo del Ministro de Hacienda CARRILES GALARRAGA. Como ha señalado GOTA LOSADA <<el Libro Blanco corrió una suerte parecida al Libro Verde. A los pocos días de ultimada su redacción e impresión por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, casi al mismo tiempo que se repartía a los Ministros, se produjo la crisis de gobierno y cesó VILLAR MIR>>. *Ibidem*, p. 384.

¹⁰¹ La primera fase de aplicación de la reforma en relación al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas establecía la desaparición de las licencias fiscales del Impuesto industrial y del Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal. La cuota fija de la Contribución Territorial Rústica y la Contribución Territorial Urbana se transformarían en impuestos locales. La homogeneización de los tipos en los impuestos de producto. La revisión del régimen de desgravaciones, en particular las deducciones en la cuota procedentes de las rentas de trabajo, de la situación familiar y de las inversiones realizadas.

¹⁰² La segunda fase contemplaba las siguientes medidas aplicables al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas: Primera. La transformación de las cuotas proporcionales de los “impuestos a cuenta” en retenciones en la fuente o en ingresos a cuenta. Segunda. El establecimiento de un “mínimo exento” de tributación. Tercera. La determinación sintética de la base. También se contemplaba la determinación de la base a través del cálculo del incremento patrimonial más el consumo realizado.

¹⁰³ La tercera fase referida al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas establecía la supresión total de los impuestos de producto, así como, la estimación directa realizada de forma analítica de los ingresos y gastos. También, la generalización de las retenciones en la fuente y la devolución de los ingresos en exceso por retención en la fuente o pagos a cuenta.

distribuidos de las sociedades no cotizadas en bolsa para los socios o accionistas¹⁰⁴. También, el Memorándum recomendaba el establecimiento de un Impuesto sobre el Patrimonio Neto con una finalidad de control y coordinación con los impuestos sobre la renta y sucesiones. En el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se ampliaban los supuestos sujetos a gravamen. A tal fin, el hecho imponible recogía los rendimientos derivados de factores de producción tanto del trabajo o capital, como de las explotaciones agrarias, industriales, comerciales, servicios y del resto de actividades profesionales u artísticas. También se incluyen entre los supuestos de sujeción a las plusvalías mobiliarias e inmobiliarias originadas en el plazo inferior al año. Sin embargo, las plusvalías de carácter mobiliario generadas en un plazo superior al año se gravaban en el Impuesto sobre el Patrimonio. Mientras que, las plusvalías inmobiliarias se sometían a tributación en el Impuesto Municipal sobre plusvalías inmobiliarias, cuya creación se proponía. La determinación de la base imponible se realizaba a través de la diferencia entre los ingresos y los gastos según las fuentes de obtención. De forma alternativa, el Memorándum contemplaba la determinación de la base a través de la suma del gasto personal y del incremento neto patrimonial. Los métodos de cuantificación de la base imponible se referían a la estimación directa, objetiva singular y mediante jurados, así como, un sistema indiciario para la determinación del gasto personal. Como novedad tributaria destaca la introducción de un mínimo exento que eliminaba el gravamen para las denominadas rentas de subsistencia a la vez que se contemplaba la figura del contribuyente¹⁰⁵. La tarifa se encontraba configurada a través de tramos de renta de carácter progresivo cuyo tipo medio máximo es del 40 por ciento. El documento recogía las deducciones de carácter porcentual que contemplaba el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. La cuota tributaria del impuesto se

¹⁰⁴ GOTA LOSADA ha puesto de manifiesto en relación a la doble imposición de dividendos y participaciones en beneficios que <<no se estima adoptar ninguno de los sistemas conocidos, porque la situación española es peculiar (tipo muy bajo en el Impuesto sobre Sociedades, fraude elevado por este concepto en las sociedades medias y pequeñas y bajísimo gravamen por Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas), por el contrario se propugna 1º Mayor disciplina contable de las sociedades medias y pequeñas. 2º Eliminación a corto plazo del fraude en estas sociedades. 3º Igualación de tipo entre todas las sociedades. 4º Gravamen adecuado del beneficio no distribuido de las sociedades de cartera>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.393.

¹⁰⁵ Respecto de la figura del contribuyente se contemplaba a la unidad familiar integrada por los padres e hijos no emancipados. En el supuesto de matrimonio se establecía la acumulación de rentas de los cónyuges. Sin embargo, el aumento de la progresividad originado por la acumulación de dichas rentas se eliminaba a través del establecimiento de una deducción adicional en los rendimientos de trabajo del cónyuge. Además, el Memorándum contemplaba deducciones fijas y crecientes según el número de hijos de la unidad familiar.

minoraba en una cantidad resultante de aplicar un porcentaje fijo a las rentas de trabajo. También, en el tratamiento del ahorro se contemplaba una deducción de la cantidad que resultaba de aplicar un porcentaje fijo a la cifra de inversiones. La estructura del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas culminaba con la supresión de las cuotas proporcionales o variables de los impuestos de producto. Estas cuotas se convierten en simples retenciones en la fuente de los gravámenes sobre la renta de las Personas Físicas o sociedades.

Una vez analizada la formación del sistema tributario español a través del estudio del gravamen sobre la renta de las personas físicas cabe destacar la influencia de la imposición de producto en el tributo examinado. La influencia en el gravamen sobre la renta se fundamenta en la formación de nuestro sistema fiscal a partir de los impuestos de producto (estilo tributario latino) que fueron integrados paulatinamente en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. El análisis en este trabajo continúa con el estudio de la nueva etapa de nuestro sistema tributario que se corresponde con la aprobación de la Constitución Española de 1978 y las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

II. LAS REGULACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LA PERSONAS FÍSICAS. INFORMES DE REFORMA TRIBUTARIA

El análisis de la caracterización general del sistema fiscal español puso de manifiesto la dependencia del gravamen sobre la renta de las personas físicas respecto del sistema tributario en el que se aplicaba. También se ha comprobado la influencia de los informes de reforma del tributo en la configuración final del gravamen sobre la renta de las personas físicas. A continuación se examinan las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas junto con los documentos que han inspirado la reforma de dicho tributo. La particularidad de las ordenaciones ahora examinadas reside en su confluencia directa con el objeto de nuestro estudio. Otra especialidad de la cuestión en este momento abordada se fundamenta en la observancia de la Constitución en las diversas ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El estudio de los informes de reforma del tributo refleja la adecuación del Impuesto a los pronunciamientos

constitucionales y a la coordinación tributaria con los países del entorno de la Unión Europea.

Las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se caracterizan por la ausencia de una definición del concepto de renta. Por ello, la delimitación de dicho concepto se realiza a través de la enumeración de sus componentes en el hecho imponible que se recoge en los textos reguladores del tributo. Si bien, las sucesivas ordenaciones del Impuesto han alterado la configuración inicial de los componentes de renta, cabe señalar que, la enumeración de rendimientos o ingresos gravados se mantiene en términos similares. Los componentes de la renta recogidos con carácter general son los rendimientos derivados del trabajo, actividades económicas, capital mobiliario, capital inmobiliario y las ganancias o pérdidas de patrimonio. La alteración del concepto de renta de las primeras regulaciones se debe a la incorporación posterior de componentes regulados al margen del hecho imponible como son las “presunciones de renta” o las “imputaciones de renta”. La ausencia de una definición de renta en las regulaciones del Impuesto motivó los pronunciamientos constitucionales sobre sus características y requisitos. El Tribunal Constitucional se ha referido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como uno de los pilares estructurales del sistema fiscal, donde el principio de capacidad económica y su correlato el de igualdad junto con la progresividad tributaria encuentran una más cabal proyección¹⁰⁶. La conceptualización constitucional del concepto de renta se vincula con el principio de capacidad económica. El Tribunal Constitucional, en relación a este principio señala que *<<la capacidad económica ha de referirse no a la actual del contribuyente, sino a la que está insita en el presupuesto del tributo y si ésta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigora la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva>>*¹⁰⁷. La determinación de la situación base de las rentas, indicativas de capacidad económica, han sido tratadas por el Tribunal Constitucional en numerosas sentencias que examinamos a continuación por su interés en la concreción del concepto de renta en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas

¹⁰⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de octubre de 1997 (RTC 1997, 182), Fundamento Jurídico 9º.

¹⁰⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de julio de 1987 (RTC 1997, 126), Fundamento Jurídico 10º.

Físicas. La Sentencia de 22 de enero de 1998 del Tribunal Constitucional se refiere a la renta real o potencial¹⁰⁸. La riqueza o renta real es aquélla que tiene una existencia efectiva y su cuantificación no plantea problemas de carácter interpretativo. La riqueza potencial es una renta en formación caracterizada por la incertidumbre de su existencia, pero concurren indicios o elementos que permiten crear una expectativa acerca de su existencia futura. A este respecto, el Tribunal Constitucional señala que *<<basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador, al crear el impuesto, para que aquel principio quede a salvo>>*¹⁰⁹. El reseñado Tribunal exige la inclusión de índices por el legislador que permitan determinar el resultado final una vez concluidas las expectativas de generación de la renta potencial. A este respecto, el Tribunal Constitucional señala que *<<tanto la determinación del rendimiento potencial del coto, como su inclusión en el grupo correspondiente a efectos fiscales, no son libres y enteramente discrecionales para la Administración, puesto que han de ajustarse a un criterio claramente fijado en la Ley, plenamente objetivo y cuantificable como lo es el número de piezas por hectárea>>*¹¹⁰. De las resoluciones del Tribunal Constitucional se pueden extraer los siguientes índices para la determinación de la renta real o potencial¹¹¹. En primer lugar, la determinación de la riqueza o renta potencial exige que los índices o elementos determinantes de la capacidad económica estén contemplados en la Ley. En segundo lugar, los índices deben ser objetivos de “constatación inmediata” o

¹⁰⁸ La Sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de enero de 1998 (RTC 1998, 14) trae causa en la impugnación de la Ley 8/1990, de 21 de diciembre, de caza de la Comunidad Autónoma de Extremadura (Boletín Oficial del Estado, núm. 87, de 11 de abril de 1991) que regulaba el Impuesto de aprovechamiento cinegético. El hecho imponible lo constituye el aprovechamiento cinegético administrativamente autorizado para terrenos radicados en el territorio de Extremadura. La base imponible del tributo estaba determinada por los siguientes criterios en palabras del Tribunal Constitucional *<<uno plenamente objetivo y de constatación inmediata, cual es la superficie del terreno que configura el acotado de caza; el otro, igualmente objetivo, aunque su concreción se alcance de forma mediata, al depender del grupo en que administrativamente se incluya el coto, en razón de su rendimiento potencial que según la propia Ley, se determina sobre la base del número de piezas de caza mayor y menor existentes por hectárea, y de acuerdo a un baremo que aparece también legalmente preestablecido>>*.

¹⁰⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de enero de 1998 (RTC 1998, 14), Fundamento Jurídico 11º.

¹¹⁰ *Ibidem*.

¹¹¹ En este sentido MARTÍN QUERLT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ señalan que el hecho imponible se configura principalmente como *<<el presupuesto normativo abstracto indicativo de capacidad económica que da lugar a la imposición>>* distinguiendo *<<si su realización tiene eficacia inmediata para generar el vínculo obligacional, o sólo mediata, para poner en marcha el procedimiento de imposición>>* y originar posteriormente el vínculo obligacional. En MARTÍN QUERLT J.; LOZANO SERRANO C.; CASADO OLLERO G. y TEJERIZO LÓPEZ J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., p.328.

comprobación inmediata. En tercer lugar la constatación se produce de “forma mediata” o de una manera próxima en el tiempo. Por último, los índices deben ser cuantificables que expresen una magnitud medible en cuanto a su extensión. Los criterios señalados no son independientes en su aplicación uno respecto de los otros, sino que son exigidos en su totalidad por el Tribunal Constitucional. La exclusión de un solo criterio conculca el mandato constitucional contenido en el artículo 31.1 de la Constitución Española. La Sentencia de 7 de junio de 1993 del Tribunal Constitucional se refiere a los “rendimientos inferiores al óptimo establecido” por las normas¹¹². La obtención de rentas inferiores de acuerdo a los índices que permiten crear una expectativa de renta o riqueza no es suficiente para concluir en una ausencia de capacidad económica. La capacidad económica no desaparece incluso cuando de unas rentas o riquezas se desprenden rendimientos por debajo de los índices contemplados por el legislador. En palabras del Tribunal Constitucional *<<el hecho de que el Impuesto recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para determinados fines rústicos, es un dato de significado social y económicamente negativo que revela la titularidad de una riqueza real o potencial>>*¹¹³. Para concluir que *<<basta que la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador, al crear el Impuesto, para que dicho principio constitucional quede a salvo>>*¹¹⁴. La tributación sobre los rendimientos inferiores al óptimo legalmente establecido implica que dicha imposición se realizará sobre los rendimientos efectivamente obtenidos. Como señala el Tribunal *<<el hecho de que el Impuesto recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para determinados fines rústicos, ... revela la titularidad de una renta virtual cuya*

¹¹² La Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de junio de 1993 (RTC 1993, 186) tiene su origen en los recursos de inconstitucionalidad contra diversos preceptos de la Ley 1/1986, de 2 de mayo, sobre la dehesa en Extremadura, de la Comunidad Autónoma de Extremadura (Boletín Oficial del Estado, núm. 174, de 22 de julio de 1986). El artículo 200 impugnado establecía que *<<la calificación de dehesa en deficiente aprovechamiento, cualquiera que sea la naturaleza pública o privada de su titular, implicará el reconocimiento del incumplimiento de la función social de la propiedad y dará lugar a la exacción del Impuesto>>* regulado en la citada Ley.

¹¹³ Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de junio de 1993 (RTC 1993, 186), Fundamento Jurídico 4º.

¹¹⁴ Véase entre otras, Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de junio de 1993 (RTC 1993, 186), Fundamento Jurídico 4º y Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo de 1987 (RTC 1987, 37) Fundamento Jurídico 13º.

*dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del Impuesto>>*¹¹⁵. La Sentencia de 14 de julio de 1994 del Tribunal Constitucional se refiere a los “rendimientos íntegros adecuados” obtenidos por el contribuyente que se contraponen a la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente establecido¹¹⁶. La ordenación adecuada por el contribuyente de su patrimonio a fin de conseguir unos rendimientos proporcionales y consecuentes con la titularidad de una riqueza real o potencial aparece vinculada con el principio de capacidad económica. A este respecto el Tribunal Constitucional señala que <<*el límite señalado por la Ley configura un marco dentro del cual el sujeto pasivo puede ordenar razonablemente sus relaciones económicas con terceros, ya que una gestión prudente de su patrimonio, que procure la obtención de los rendimientos íntegros adecuados, posibilita la deducción de los intereses y priva de contenido a la alegada vulneración del principio de capacidad económica*>>¹¹⁷. Sin embargo en algunos supuestos, los criterios fijados por la Administración prevalecen, al menos en parte, respecto a los particulares cuando éstos hubieran desconocido las orientaciones a efectos de conseguir los objetivos o procesos productivos previstos por el legislador de una forma objetiva y cuantificable, como se desprende de la Sentencia del reseñado Tribunal de 26 de marzo de 1987¹¹⁸. La gestión prudente del patrimonio y la obtención de rendimientos adecuados son una exigencia del principio de capacidad económica que en todo caso se encuentra delimitada por las fronteras marcadas por la Ley. La Sentencia de 11 de diciembre de 1992 del Tribunal

¹¹⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de junio de 1993 (RTC 1993, 186), Fundamento Jurídico 4º.

¹¹⁶ La Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de julio de 1994 (RTC 1994, 214) hace referencia al recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que modificó la posibilidad de la deducción de los intereses de capitales ajenos empleados en la adquisición de bienes inmuebles.

¹¹⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de julio de 1994 (RTC 1994, 214), Fundamento Jurídico 6º.

¹¹⁸ La Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo de 1987 (RTC 1987, 37) trae causa en la cuestión relativa a la supuesta inconstitucionalidad de determinados preceptos de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de reforma Agraria de la Comunidad Autónoma de Andalucía (Boletín Oficial del Estado, núm. 193, de 13 de agosto de 1984). La cuestión analizada hace referencia a la violación de los derechos constitucionales de propiedad y de libertad de empresa. La reseñada sentencia señala <<*que esta última ratio de las medidas forzosas de mejora de las explotaciones agrícolas implica la sustitución, al menos en parte, del criterio empresarial del particular, por el de la Administración, no parece discutible. Pero, a ello debe añadirse que la licitud constitucional de tales medidas, así como de la subsiguiente expropiación, si el plan de mejora forzosa no es aceptado o no es cumplido por el empresario agrícola, viene dado por su carácter de sanción legal a un previo incumplimiento de los deberes que definen la función social que los fines rústicos están llamados a satisfacer*>>.

Constitucional se refiere a la “renta inexistente o ficticia”¹¹⁹. Ésta se produce cuando el contribuyente hubiera dejado de obtener rentas o riquezas como consecuencia de la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente establecido. A este respecto el Tribunal Constitucional señala que <<el principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo, sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia>>¹²⁰. La delimitación de la renta gravada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se vincula a la observancia del principio de capacidad económica contemplado en el artículo 31.1 de la Constitución Española. Esta consideración se pone de relieve en el análisis realizado de las regulaciones y de los informes de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A tal fin se estudia a continuación la primera ordenación del tributo correspondiente a la regulación de 1978 y las causas de reforma del Impuesto. El examen prosigue con el análisis del Informe sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio y la normativa de 1991 de adaptación a las disposiciones comunitarias. El estudio continúa con el examen del Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas así como la ordenación de 1998 y las reformas posteriores realizadas. Finalmente, el análisis concluye con el estudio de la ordenación vigente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la regulación de 2006 recopiladora de las reformas anteriores y el examen del Informe para la reforma del Sistema Tributario Español. El análisis de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los informes de reforma permitirán extraer una serie de consideraciones sobre el objeto de estudio de nuestro trabajo.

1. La regulación de 1978 y causas de reforma del Impuesto

La reforma tributaria iniciada en 1977 permitió la aprobación de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El Impuesto

¹¹⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de diciembre de 1992 (RTC 1992, 221), Fundamento Jurídico 4º.

¹²⁰ *Ibidem*.

se configuraba de forma sintética a través del gravamen de forma unitaria de todos los elementos que componían la renta del sujeto pasivo. En relación a este aspecto FERREIRO LAPATZA pone de manifiesto que *<<el nuevo IRPF determinó, de este modo, fundamentalmente, el paso de un impuesto sobre la renta basado en la imposición de producto a un impuesto que grava la renta global del sujeto pasivo con independencia de la naturaleza y procedencia de sus distintos componentes; el paso de un impuesto sobre la renta de carácter analítico a un impuesto sobre la renta de carácter sintético>>*¹²¹. El tratamiento integrador y aglutinador de los componentes de la renta se reforzaba con la delimitación positiva y negativa del hecho imponible¹²². La delimitación positiva del concepto de renta recogía una relación de los distintos componentes que la integraban. Los elementos del concepto de renta son los rendimientos del trabajo personal, los procedentes de las explotaciones económicas, los derivados de cualquier elemento patrimonial no afecto a actividades económicas junto con los incrementos y disminuciones patrimoniales. También se incluían a las presunciones onerosas derivadas de las rentas de trabajo personal y capital. La anterior configuración se completaba con una delimitación negativa del hecho imponible a través de los supuestos de no sujeción que no constituían renta. La imposición tributaria recaía sobre los rendimientos netos de cada fuente determinada por la minoración de la “renta bruta” en los gastos contemplados en la Ley. En definitiva, la primera regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determinó la composición de la renta en función de las fuentes recogidas en la propia regulación, pero no estableció una definición global de la

¹²¹ En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, ob. cit., p.40.

¹²² El artículo 3 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que <<3.1 Constituye el hecho imponible del Impuesto la obtención de la renta por el sujeto pasivo. 3.2. Componen la renta del sujeto pasivo: a) Los rendimientos de trabajo personal. b) Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales o artísticas. c) Los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las actividades referidas en la letra anterior. d) Los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley. A los efectos de esta Ley, la afectación de los elementos patrimoniales, sólo se podrán entender, respecto de bienes inmueble, para los que se utilicen en cobijar las instalaciones para el ejercicio real de las actividades que se citan y los servicios económicos y socioculturales de su personal, y, en cuanto a los bienes muebles respecto de aquellos que sirvan al objeto de la explotación económica o actividad profesional o artística de que se trate. Nunca se considerarán afectos los bienes de esparcimiento y recreo. 3.3. Las prestaciones de trabajo personal y las de bienes en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario. 3.4. No tendrán la consideración de renta los premios de la Lotería Nacional, del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas y del la Organización Nacional de Ciegos, así como los premios literarios, artísticos y científicos relevantes que se determinen reglamentariamente. Tampoco tendrán la consideración de renta las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de los bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio>>.

misma¹²³. La Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas introdujo una serie de modificaciones de carácter técnico en la regulación del tributo¹²⁴. La reforma mantuvo la naturaleza del Impuesto así como la definición de los incrementos de patrimonio, pero afecto al sistema de compensación de los rendimientos entre sí. La regulación modificada consideraba la renta sujeta a gravamen a la totalidad de los rendimientos netos del sujeto pasivo a los cuales se suman los incrementos de patrimonio y se resta el importe de las disminuciones patrimoniales sin limitación alguna¹²⁵. La reforma permitía la compensación de los incrementos y disminuciones de patrimonio entre sí, pero eliminaba esta posibilidad respecto del resto de los rendimientos. La reforma mantuvo la compensación total entre los rendimientos, mientras que las disminuciones patrimoniales sólo se podían compensar con incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes¹²⁶. Una cuestión relevante que motivó la reforma urgente de la primera ordenación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es el tratamiento del matrimonio como unidad contribuyente. La regulación establecía la obligación de realizar declaración conjunta al matrimonio por el impuesto. El efecto impositivo originado era la acumulación de rentas de la unidad familiar a efectos de cuantificar la deuda

¹²³ En este sentido DRAKE y DRAKE señala que <<en la historia de nuestro sistema tributario no ha existido normativa alguna que definiera el concepto de renta, pues tanto en la extinguida Contribución sobre la Renta, como en el vigente Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, se limita a determinar la base impositiva, mediante la enunciación de las distintas fuentes de renta, desembocando, consecuentemente, en una estimación analítica de la renta en lugar de una estimación sintética, lo que respondería a un concepto global de renta>>. En DRAKE y DRAKE, R.: <<Un Impuesto nuevo>>, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 17, 1979, p.13.

¹²⁴ Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm. 312, de 28 de diciembre de 1985).

¹²⁵ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 21 que <<si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado dentro de los cinco ejercicios siguientes en la cuantía que el sujeto pasivo estime conveniente>>. Por su parte el artículo 21.1 señalaba que <<la base imponible se determinará siempre mediante la suma de los rendimientos e incrementos de patrimonio y la deducción de las pérdidas y disminuciones patrimoniales>>.

¹²⁶ La modificación normativa realizada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas modificó el artículo 22.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al establecer que <<la base imponible se determinará mediante la suma de los rendimientos e incrementos de patrimonio y la deducción de las pérdidas y disminuciones patrimoniales. A estos efectos, las disminuciones patrimoniales se deducirán exclusivamente de los incrementos de patrimonio. Si el resultado de la operación anterior fuese negativo, su importe podrá ser trasladado a los cinco ejercicios siguientes hasta ser absorbido por los posibles incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en igual período, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 27 de la presente ley. En ningún caso podrá efectuarse la deducción fuera de dicho plazo mediante la acumulación a disminuciones patrimoniales de ejercicios posteriores>>.

tributaria. La consecuencia es un aumento de la carga tributaria para las personas con vínculo matrimonial al aplicar la tarifa progresiva del Impuesto. La acumulación obligatoria de rentas del matrimonio supone un tratamiento tributario diferenciado respecto de los contribuyentes solteros. También, la discriminación se produce como consecuencia de la suma de todos los ingresos de los cónyuges respecto de otras personas con igual renta pero sin vínculo matrimonial que en este caso no estaban obligadas a la agrupación de sus rendimientos y variaciones patrimoniales. Estas cuestiones fueron elevadas ante el Tribunal Constitucional que en una serie de pronunciamientos determinó la inconstitucionalidad de dicha obligación¹²⁷. El Real Decreto-Ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes sobre tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas trae causa en la sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988¹²⁸. Sin embargo, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en el que se recogía estos argumentos de forma más nítida y categórica es la sentencia de 20 de febrero de 1989 al declarar la inconstitucionalidad de los artículos 31.2 y 34.6 de la Ley 44/1978, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹²⁹. La sentencia declaró contrario al principio de capacidad económica a la obligación de presentación de declaración conjunta a los cónyuges en el Impuesto. El argumento central de la resolución se encontraba en que la capacidad económica se refería al individuo y no a la familia. En consecuencia, el individuo constituye la única unidad contribuyente a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La sentencia reseñada tiene su fundamento en la conexión entre acumulación de rentas, solidaridad en el pago de la deuda tributaria y sanciones por infracciones entre sujetos que componen la unidad familiar. Dado que, en dicha situación se produce una vulneración de los artículos 14, 31 y 39.1 de la Constitución

¹²⁷ En Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988 (RTC 1988, 209). Véase a este respecto, BELLVER SÁNCHEZ, A. y PORTABALES GONZÁLEZ-CHOREN, O.: <<Perspectiva constitucional de la tributación familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Reflexiones a la luz de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988>>, *Impuestos*, t. I., 1989, pp.159 y ss.

¹²⁸ La Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988 (RTC 1988, 209) motivó la aprobación del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes sobre tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm. 314, de 31 de diciembre de 1988).

¹²⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 (RTC 1989, 45), Fundamento Jurídico 11.

Española¹³⁰. Una de las consecuencias de la sentencia es la necesaria configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un impuesto individual¹³¹. La sentencia se refiere a que el gravamen de una persona física como miembro del grupo no puede ser superior al soportado de forma aislada¹³². La integración del individuo en una unidad familiar no puede desconocer que el principio de capacidad económica recae sobre el individuo¹³³. Otro de los efectos tributarios de la sentencia se refiere, como ha puesto de relieve FERREIRO LAPATZA a la posibilidad de realizar la declaración y tributación de forma individual de la persona integrada en una unidad familiar¹³⁴. Todo ello deriva de los principios constitucionales sobre la protección a la intimidad personal y de igualdad puestos en relación con la obligación de tributación conjunta¹³⁵. La sentencia del Tribunal Constitucional no exigía cambios fundamentales en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹³⁶. Sin embargo, una serie de sentencias del

¹³⁰ La Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 (RTC 1989, 45), en su Fundamento Jurídico 8º señala que <<en esta relación estrecha entre sujeción conjunta y solidaridad se encuentra también por ello, como es evidente, la razón de la legitimidad constitucional del Instituto>>.

¹³¹ Como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 (RTC 1989, 45) en su Fundamento Jurídico 4º cada sujeto ha de hacer frente a la carga tributaria <<en función de su capacidad económica, la definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidas mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, de las relaciones que existan entre ellos y otras personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del Impuesto en cuestión>>.

¹³² La Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 (RTC 1989, 45) en su Fundamento Jurídico 11º señala que <<si la razón de ser de la sujeción conjunta reside en la comunicación de rentas existente entre los integrantes de la unidad familiar, es obvio, en efecto, que los incrementos de renta de que unos miembros de dicha unidad se benefician como resultado de su integración en ella, significa una disminución en la renta de otros y que, en consecuencia, la determinación de la base imponible de la unidad tributaria ha de tomar en cuenta la pluralidad de sujetos, en lugar de ignorarla como sucede en el caso de la pura acumulación>>.

¹³³ La Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 (RTC 1989, 45) en su Fundamento Jurídico 5º señala que <<como simple instrumento técnico, la sujeción conjunta es, en sí misma, constitucionalmente neutral y por tanto constitucionalmente admisible en la medida en la que su utilización legislativa lesione los derechos constitucionalmente garantizados de los sujetos pasivos del Impuesto que son, naturalmente, los individuos y no el conjunto determinado por el legislador, de manera que existen límites constitucionales que el legislador no puede en ningún caso ignorar al hacer uso de esta figura>>.

¹³⁴ En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, ob. cit., p. 41.

¹³⁵ La Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 (RTC 1989, 45) en su Fundamento Jurídico 6º señala que <<la sujeción conjunta se justifica tan sólo, en virtud de unas relaciones jurídicas específicas que no guardan relación necesaria con el presunto incremento de la capacidad económica que para los miembros de la familia resultaría de su pertenencia a ésta>>.

¹³⁶ La Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 (RTC 1989, 45), en su Fundamento Jurídico 5º señala que <<como simple instrumento técnico, la sujeción conjunta es, en sí misma, constitucionalmente neutral y por tanto constitucionalmente admisible en la medida en la que su utilización legislativa lesione los derechos constitucionalmente garantizados de los sujetos pasivos del Impuesto que son, naturalmente, los individuos y no el conjunto determinado por el legislador, de

Tribunal en el mismo sentido motivó la elaboración de una nueva Ley del Impuesto que adaptase la legislación a dichos pronunciamientos constitucionales¹³⁷. A este propósito responde la Ley 20/1989, de 28 de julio, de Adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas a la tributación separada de los miembros de la unidad familiar, cuando alguno de ellos ejercitase su derecho a declarar de forma individual¹³⁸. La vigencia de esta regulación era de carácter temporal en tanto no se aprobase la nueva normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. El Informe sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio. La normativa de 1991 de adaptación a las disposiciones comunitarias

El Informe sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio fue elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales, en 1990. En su redacción se tuvieron en cuenta los argumentos de los sectores económicos, sociales o profesionales recogidos en la fase de consultas realizada por el Ministerio de Economía y Hacienda. El documento recoge una serie de propuestas de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio y modificaciones de otros gravámenes tributarios¹³⁹. También, el Informe contiene recomendaciones de mejora dirigidas a la Administración en relación a la gestión del sistema tributario y regulación del delito fiscal. El documento se completaba con una serie de anexos vinculados a la imposición tributaria de las personas físicas¹⁴⁰. La

manera que existen límites constitucionales que el legislador no puede en ningún caso ignorar al hacer uso de esta figura>>.

¹³⁷ La Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988 (RTC 1988, 209), en su Fundamento Jurídico 8º declara que <<el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del Impuesto, al ser la capacidad, en este ámbito, medida de la igualdad>>.

¹³⁸ Ley 20/1989, de 28 de julio, de Adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm.180, de 29 de julio de 1989).

¹³⁹ En el Informe se recogían en su parte cuarta una serie de modificaciones, de carácter necesario en el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Donaciones, Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales. En Informe sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio, ob. cit., p.153 y ss.

¹⁴⁰ El Informe incorporaba los siguientes anexos: El primero que se refería a la corresponsabilidad fiscal de Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, el segundo sobre el papel de la imposición personal en España y comparaciones internacionales, el tercero y cuarto se referían a los datos relativos a España y la O.C.D.E sobre la evolución del ahorro y los tipos impositivos respectivamente. *Ibidem*, p.173 y ss.

elaboración del Informe se justifica por tres circunstancias fundamentales: la primera referente a la adaptación de la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre acumulación obligatoria de rentas por la unidad familiar vigente en la anterior normativa¹⁴¹, la segunda sobre el proceso de construcción de un Mercado Único en Europa con libre circulación de factores productivos y la tercera referida a una serie de consideraciones sobre la imposición personal sobre la renta y patrimonio. Merece especial atención el tratamiento del concepto de renta por el Informe. Éste delimita la renta a partir de la noción establecida por HAIG y SIMONS como se reconoce en el propio documento¹⁴². La determinación de la renta se realiza por el aumento de la riqueza en cada ejercicio económico a la vez que contempla una reducción en la tributación de la renta ahorrada y sus rendimientos. El Informe carece de una definición de renta en un sentido estricto por lo que la delimitación de dicho concepto se realiza a través de sus componentes. Entre éstos se encuentran los rendimientos de; trabajo personal, empresariales y profesionales, capital y variaciones patrimoniales. También se incluyen las imputaciones de renta configuradas a partir de la atribución al titular de dicho rendimiento. Para ello, el Informe establece una

¹⁴¹ La vigencia de la regulación era de carácter temporal en tanto no se aprobara la nueva normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A partir de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 (RTC 1989, 45) carecía de sentido la comparación tributaria entre familias al no considerarse a los miembros agrupados en una unidad familiar como sujeto pasivo del Impuesto. El Informe reconocía que la concepción individualista de la imposición personal debía ser recogida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por ello, el Informe optó por la configuración de un tributo estrictamente personal en su diseño básico aunque *<<cualquiera que sea la solución que se proponga para la tributación de la familia, siempre debe establecerse un sistema optativo de tributación individual para sus miembros>>* esta medida *<<constituye la solución más flexible y adecuada para la construcción del nuevo sistema de tributación personal>>*. En Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio, ob. cit., p.46. Otro problema que se planteaba era el mantenimiento del carácter progresivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta cuestión se fundamentaba en la posibilidad de originarse una dispersión patrimonial de las rentas de los miembros de la unidad familiar para evitar la progresividad del impuesto que se producía por la acumulación de dichos ingresos. A pesar de todo ello, el documento descartaba la aplicación de técnicas tributarias orientadas a la supresión del fenómeno de distribución de rentas entre los miembros de la unidad familiar por causa de la pérdida de la progresividad del Impuesto. Con el propósito de mantener la progresividad del Impuesto se adoptó una serie de hipótesis de trabajo que consistían en *<<1ª Descartar la posibilidad, existente en otros ordenamientos, de imponer la acumulación de las rentas de los hijos menores no emancipados con las de los padres>>* y *<<2ª Descartar fórmulas de promediación sistemática de rentas como el "splitting" o el "quotient" francés>>*. *Ibidem*, pp.45 y ss. Por todo ello, el Informe proponía el establecimiento de una tarifa individual y una conjunta, ésta última aplicable a los miembros de la unidad familiar que decidían tributar colectivamente. Esta propuesta tenía la finalidad de conseguir una moderación de la progresividad, en la acumulación de rentas, así como, el diseño de un sistema que neutralizará la tendencia a la tributación separada. *Ibidem*, p.50.

¹⁴² El Informe descartaba *<<un impuesto sobre el gasto como tal, por la dificultad administrativa que supondría darle un carácter progresivo, así como por los problemas derivados de incluir o no en el gravamen las herencias y donaciones>>*. *Ibidem*, p.16.

serie de criterios para su determinación en cada rendimiento y en las variaciones patrimoniales. Como supuesto específico de imputación merece destacarse a la renta imputada por vivienda habitual configurada como una “renta de uso y disfrute”. El Informe con la finalidad de atemperar la carga tributaria por aplicación del tratamiento tributario de las imputaciones de rentas establece una serie de soluciones. A este respecto, el documento recoge el establecimiento de un mínimo exento y modifica los criterios de determinación del valor patrimonial de la vivienda¹⁴³. En relación al tratamiento tributario de los rendimientos, cabe señalar que, éstos aparecen analizados de forma independiente respecto del resto de componentes de renta. Por lo que nuestro análisis se realizará a través del estudio particular de cada componente de la renta. Las propuestas sobre los rendimientos de trabajo personal mejoran su tratamiento tributario respecto a otros componentes de renta. También, el Informe propone la concreción definitiva de la noción de “contraprestación del trabajo” eliminando conceptos jurídicos indeterminados que provocaban problemas de interpretación legal¹⁴⁴. La delimitación normativa de las prestaciones de trabajo responde a una serie de objetivos vinculados a la extensión de la “base” gravada correspondiente a estos rendimientos y a la finalidad de evitar economías de opción. En esta línea de actuación se establece la tributación efectiva de las retribuciones no dinerarias como las remuneraciones en especie y los sistemas de previsión del personal. Mención especial merece la inclusión en el gravamen del Impuesto a las “rentas exentas” como las prestaciones por desempleo, indemnizaciones por despido y pensiones de invalidez. A este respecto, el Informe

¹⁴³ El Informe proponía la modificación de la <<determinación del valor patrimonial de la vivienda a efectos del Impuesto sobre el patrimonio, aislarán de esta problemática a los valores catastrales de las viviendas de reciente adquisición. También puede considerarse el establecimiento de un mínimo exento específico que exonere de imputación de renta de aquellas viviendas para las cuales la diferencia entre la renta imputada y el importe del impuesto municipal sobre la riqueza inmobiliaria no supere un determinado valor>>. *Ibidem*, p.98.

¹⁴⁴ En relación a los rendimientos de trabajo cabe poner de manifiesto la regulación de las retribuciones en especie. Éstas carecían de regulación en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También destacaba el incremento del porcentaje de los gastos de difícil justificación. En los rendimientos de capital inmobiliario se eliminó la posibilidad de deducir los intereses de préstamos para la adquisición de bienes inmuebles que no se encontraran destinados a vivienda habitual. Además destacaba la prohibición de rendimientos negativos en los bienes inmuebles destinados al arrendamiento. Respecto a la determinación de los rendimientos de las actividades empresariales y profesionales aparecían remitidos para su determinación al Impuesto sobre Sociedades con algunas limitaciones. También se puede señalar la integración de los incrementos y disminuciones de patrimonio de elementos patrimoniales afectos en los rendimientos de dicha actividad. Por último, se estableció un sistema que reducía los incrementos y disminuciones de patrimonio en función del tiempo de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo. De tal forma que, el transcurso de un determinado lapso temporal podía provocar la no sujeción de dicho incremento patrimonial.

recomienda una serie de medidas para evitar situaciones litigiosas ante los tribunales como <<establecer claramente a nivel de texto legal, la cuantía y las clases de indemnizaciones por despido que son gravables>>¹⁴⁵. En relación a las prestaciones por desempleo se aconseja plantearse la pervivencia de determinados mínimos exentos <<para evitar que la renta neta en situación de desempleo pueda ser superior a la renta después de impuestos en situación de actividad>>¹⁴⁶. En relación al tratamiento tributario de los rendimientos empresariales y profesionales, el Informe reconoce la necesidad de importantes reformas. Las modificaciones se dirigen a la coordinación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido. Las propuestas tienen la finalidad de posibilitar una tributación efectiva de las rentas empresariales y profesionales. Para ello, el Informe analiza los regímenes de determinación de las bases imponibles de estos rendimientos de la estimación directa y objetiva singular (modalidades normal y simplificada). La propuesta del Informe coordina la estimación directa con el Impuesto sobre Sociedades¹⁴⁷. Mientras que, en la estimación objetiva singular se recomienda su perfeccionamiento a través de su aplicación a sectores diferenciados de actividad a los que les corresponden índices específicos para la determinación de su rendimiento¹⁴⁸. El tratamiento de las rentas de capital se realiza a través del análisis conjunto de los rendimientos mobiliarios e inmobiliarios. El Informe destaca el trato favorable de los rendimientos de capital

¹⁴⁵ Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio, ob. cit., p.54.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p.54.

¹⁴⁷ El Informe en relación a la determinación del “rendimiento neto” en estimación directa recomendaba <<a) Contabilidad ajustada al Código de Comercio. b) Remisión a las reglas del Impuesto sobre Sociedades, para conseguir la armonización de la definición del rendimiento empresarial a efectos fiscales, con independencia de la naturaleza del titular de la actividad. c) Inclusión en el resultado de la actividad de los incrementos o disminuciones de los elementos de activo afectos a las mismas>>. *Ibidem*, p.56.

¹⁴⁸ Las características del nuevo sistema de Estimación Objetiva Singular por índices o módulos, según el Informe eran los siguientes: <<1ª. Se aplicará a los rendimientos de las actividades o sectores económicos que se determinen reglamentariamente. 2ª. Podrán aplicarse conjuntamente con los regímenes especiales del IVA, de forma que el sujeto pasivo que opte por este sistema en el IRPF estará también en un sistema indiciario a efectos del IVA. 3ª. Será optativo, aunque la opción se instrumentará a través de la renuncia al mismo, situándose el sujeto pasivo en régimen de estimación directa. 4ª. Este régimen podrá tener carácter plurianual y utilizarse como rendimiento mínimo cuando se incumplan los requisitos contables en régimen de estimación directa. 5ª. Para el cálculo de los rendimientos netos se utilizarán índices o módulos con referencia concreta a cada sector de actividad, que serán fijados por el M.E.H., previa realización de los estudios correspondientes. 6ª. En cualquier caso se establecerá un rendimiento mínimo por actividad en función de los índices y módulos empleados. 7ª. Nunca se incluirán dentro de los rendimientos netos calculados por estos sistemas las variaciones patrimoniales correspondientes a bienes inmuebles, que tributarán independientemente. 8ª. No se someterán a gravamen las “rentas fiscales” que puedan producirse por aplicación del sistema de estimación objetiva 9ª. Podrán ser objeto de implantación progresiva. 10ª. El sujeto pasivo que se acoja a este sistema tendrá requisitos contables y registrales mínimos>>. *Ibidem*, pp.57 y ss.

inmobiliario sobre las rentas de carácter mobiliario. Además, el documento pone de relieve que <<esta distorsión a favor de los activos inmobiliarios...ha contribuido a reforzar la orientación del ahorro hacia la vivienda>>¹⁴⁹. Respecto a las rentas de carácter mobiliario, el Informe aconseja la adopción de medidas moduladoras del tratamiento tributario de este tipo de rendimientos debido a la libertad de movimientos de capitales en la Comunidad Económica Europea y la plena integración de los mercados financieros en 1993. A tal fin, el documento propone el establecimiento de un “mínimo exento” específico para los rendimientos del capital mobiliario, la autorización reglamentaria de un producto financiero específico y el mantenimiento del actual esquema de los fondos de pensiones¹⁵⁰. Estas medidas se deben completar con la consideración a la baja del porcentaje de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario. Además, las propuestas contemplan una adecuación de los fondos e instituciones de inversión colectiva en el marco de la competencia europea así como la revisión al alza del porcentaje de deducción por doble imposición de dividendos. En relación al tratamiento de las variaciones patrimoniales, el Informe destaca la existencia de dos grandes problemas que afectan a su tributación. El primero se refiere a la compensación de disminuciones patrimoniales netas con otros componentes de la base imponible. El segundo se encuentra relacionado con el establecimiento de tipos impositivos diferenciados para las distintas clases de “plusvalías”. Estos problemas pueden agravarse con una regulación excesivamente amplia que permitiera la generación estratégica de variaciones patrimoniales al posibilitar la minoración o eliminación de la base imponible sometida a gravamen¹⁵¹. Las propuestas del Informe se orientan a la consecución de un tratamiento compatible con el principio de equidad del sistema tributario. Las soluciones se refieren a la; simplificación del actual sistema, integración en la estructura progresiva del Impuesto, compensación exclusiva con las disminuciones patrimoniales sin tener en cuenta los rendimientos negativos.

¹⁴⁹ *Ibidem*, p.60.

¹⁵⁰ El Informe proponía la autorización de un producto o productos financieros que cumplieran las siguientes características <<definición de un plan de ahorro a medio plazo. Indisponibilidad de las sumas aportadas al plan, con el establecimiento de un gravamen alternativo para el caso de incumplimiento de dicha condición. Condiciones de aportaciones mínimas anuales. Límite máximo global de aportaciones sobre toda la duración del plan. Exoneración de tributación sobre los rendimientos obtenidos por las aportaciones al plan de ahorro. Limitación de la cuantía anual de las aportaciones al plan o, alternativamente, establecer que dichas aportaciones deben provenir del ahorro del ejercicio>>. *Ibidem*, p.71.

¹⁵¹ *Ibidem*, p.71.

También merece destacarse la propuesta homogeneizadora del concepto de “plusvalía” a través de la exención de los incrementos patrimoniales resultantes de transmisiones lucrativas por causa de muerte del sujeto pasivo y la aplicación de normas generales al resto de ganancias o pérdidas de patrimonio a título lucrativo¹⁵². Estas medidas se completan con la distinción de varios horizontes temporales a los que corresponden regímenes tributarios específicos. La finalidad de estas medidas se encuentra justificada en *<<evitar tener que aplicar reglas de valoración, de difícil concreción, para los bienes que, por su fecha de adquisición, no permiten determinar su valor de adquisición de forma no litigiosa>>*¹⁵³. Las opciones de tributación de las variaciones patrimoniales se encuentran en el gravamen al margen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a un tipo proporcional constante independiente de la cuantía de la plusvalía o la integración en dicho tributo a través de su anualización para moderar la progresividad resultante de su acumulación. El Informe pretende establecer una solución intermedia entre ambas opciones tributarias a través del gravamen de las “plusvalías” de carácter plurianual (generadas en el medio y largo plazo) a un tipo proporcional constante que reflejará las características del sujeto pasivo y compatible con un sistema de tributación mínima de aplicación en situaciones atípicas. Otra cuestión de gran relevancia abordada por el Informe se refiere al tratamiento de las tarifas y deducciones en la cuota del Impuesto. Su regulación específica se encuentra motivada por la sentencia de 20 de febrero de 1989 del Tribunal Constitucional que declaraba contrario al principio de capacidad económica a la obligación de presentación de declaración conjunta a los cónyuges en el Impuesto. Las propuestas del Informe se orientan a la adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la sentencia constitucional. La estructura de la tarifa recomendada se compone de una de carácter individual y otra aplicable a la tributación conjunta¹⁵⁴. Respecto al

¹⁵²El Informe descartaba unas medidas vinculadas a la movilidad de los elementos patrimoniales como *<<a) la tributación de las plusvalías netas en un impuesto específico, diferenciado del IRPF, a un tipo proporcional y constante, independientemente de la cuantía de la plusvalía y de las características económicas del sujeto pasivo. b) Mantenimiento del actual sistema, con exoneración plena de todas las plusvalías reinvertidas. c) Soluciones que, a cambio de no tomar en cuenta las minusvalías, gravan únicamente las plusvalías reduciendo su cuantía en una proporción dependiente del número de años de su maduración>>*. *Ibidem*, p.81 y ss.

¹⁵³ *Ibidem*, p.86.

¹⁵⁴ En relación a las tarifas del impuesto, el Informe señalaba que era uno de los elementos más sensibles y polémicos del Impuesto. Esta circunstancia se percibía a través de la simple observación de la escala de gravamen del Impuesto que mostraba la progresividad formal de la tarifa. Aunque, como señalaba el Informe son realmente *<<los tipos efectivos (teniendo en cuenta minoraciones en la*

tratamiento tributario de las deducciones, el Informe reconoce que <<la personalización del Impuesto sobre la renta ha encontrado adecuada expresión en las deducciones en la cuota, técnica alternativa, de mayor neutralidad y progresividad, a las reducciones o deducciones de la base imponible>>¹⁵⁵. El tratamiento de las deducciones en el Impuesto se vincula a la tributación conjunta¹⁵⁶, circunstancias personales del sujeto pasivo¹⁵⁷, inversiones a título particular¹⁵⁸ y empresarial¹⁵⁹ a la vez que se contemplan otras de carácter residual de difícil encaje en las anteriores¹⁶⁰. La mayor parte de las propuestas del Informe fueron recogidas en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas

*base y deducciones en la cuota) los que deban considerarse verdaderamente pertinentes a efectos de incidir en el comportamiento de los agentes económicos>> de tal forma que <<unos tipos marginales nominales altos pueden ser menos gravosos que otros formalmente más bajos, si se aplican sobre bases menores o si llevan aparejados mecanismos de deducción superiores>>. En Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio, ob. cit., p.101. Las especificaciones para la determinación de la tarifa individual son las siguientes: <<1) Tramo a tipo cero: 400.000 pesetas (2.404,05 euros). 2) Primer tipo marginal: entre el 15% y el 20%. 3) Tipo marginal máximo: entre el 50% y el 55%. 4) Valor de la BI en la que se alcanza el tipo marginal máximo: mínimo de 10 millones de pesetas. 5) Número de tramos: no se considera un aspecto relevante, pudiendo oscilar entre 12 y 20 (incluyendo el tramo tipo cero). En relación con el número de tramos, es importante recordar que para una situación dada de los puntos extremos de la escala de tipos marginales, cuanto menor es este número, mayor es el desplazamiento de la carga fiscal hacia las rentas bajas>>. *Ibidem*, pp.115 y ss.*

¹⁵⁵ *Ibidem*, p.127.

¹⁵⁶ El Informe respecto a las deducciones familiares de la tributación conjunta proponía la integración de la deducción variable y por tributación conjunta en la tarifa aplicable exclusivamente a las unidades familiares. Las restantes deducciones se mantenían de forma similar a la regulación vigente.

¹⁵⁷ El Informe mantenía la deducción por gastos de enfermedad, pero analizó las referidas a alquileres y por gastos de enseñanza. En relación a esta última, el Informe solo admitía dicha deducción, cuando respondiera a la necesidad de realizar un desplazamiento para cursar estudios que no se impartieran en el lugar de la residencia habitual del estudiante. La deducción para la tercera edad se recomendaba su aplicación a partir de los sesenta y cinco años frente a los setenta de la regulación vigente. En Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio, ob. cit., pp.129 y ss.

¹⁵⁸ El Informe mantenía las deducciones aplicables a la contratación de seguros, fondos de pensiones, inversiones en patrimonio histórico español y vivienda del sujeto pasivo, pero se desaconsejaba la referida a la adquisición de residencias distintas de la habitual.

¹⁵⁹ Las deducciones por inversiones empresariales y profesionales se reconducían hacia el Impuesto sobre Sociedades. Mención especial merecen las deducciones por donativos para las que el Informe se pronunciaba a favor de su restablecimiento al ser suprimidas en 1985. Sin embargo, con la finalidad de evitar comportamientos elusivos, el Informe proponía la obligada referencia de los destinatarios de los donativos como; el Estado y los demás entes públicos, confesiones religiosas con acuerdo estatal, Cruz Roja, fundaciones y entidades que garantizaran el destino de los donativos a fines de utilidad pública o social. En Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio, ob. cit., pp.130 y ss.

¹⁶⁰ Según el Informe el resto de deducciones constituían un conjunto de beneficios sin unidad lógica, pero de interés económico, social o político como: la deducción por dividendos” cuyo porcentaje de deducción debía elevarse hasta el 15 por ciento como mínimo. La deducción por rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla que debía instrumentarse a través de su regulación en la ley y no en el reglamento como hasta ahora. La deducción por rendimientos netos del trabajo debía adecuarse a la nueva tarifa y a los gastos deducibles de este tipo de rentas para no elevar su presión fiscal. Finalmente, en cuanto a la deducción por trabajos realizados en el extranjero se consideraba su eliminación por ser contraria al principio de equidad. *Ibidem*, pp.132 y ss.

Físicas. La ordenación del Impuesto carece de una definición renta por lo que su delimitación se realiza de acuerdo a sus componentes recogidos en el hecho imponible de dicha regulación¹⁶¹. La renta se configura de acuerdo a la totalidad de los rendimientos netos más los incrementos de patrimonio como en la normativa anterior, aunque es imposible la minoración de las disminuciones patrimoniales con el resto de componentes¹⁶². La nueva regulación abandona del concepto integrador de renta recogido en la normativa anterior. Cabe destacar como novedad entre los componentes de la renta a la incorporación de las imputaciones de bases imponibles positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal junto con los demás rendimientos¹⁶³. Otro aspecto de gran relevancia para la clarificación del concepto de renta se refiere a la distinción en su articulado de la “renta regular” y la “renta

¹⁶¹ El artículo 5 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que <<Hecho imponible. Uno. Constituye el hecho imponible la obtención de la renta por el sujeto pasivo. Dos. La renta se entenderá obtenida por los sujetos pasivos en función del origen o fuente de la misma, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio. Tres. En el régimen de transparencia fiscal, se entenderá por obtención de renta, la imputación al sujeto pasivo de las bases imponibles positivas de las sociedades sometidas a este régimen. Cuatro. Componen la renta del sujeto pasivo: a) Los rendimientos de trabajo. b) Los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto de manera exclusiva a las actividades señaladas en la letra siguiente. c) Los rendimientos de actividades empresariales o profesionales que ejerza. d) Los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley. e) Las imputaciones de bases imponibles positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal. Cinco. No estarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los incrementos de patrimonio que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>.

¹⁶² La imposibilidad de integración y compensación de las disminuciones patrimoniales con los restantes componentes de la renta del período impositivo suponía una alteración del concepto de renta contenido en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aunque dicha modificación fue introducida en la citada regulación por Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y finalmente incorporada a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los resultados prácticos de la aplicación del concepto integral de renta posibilitaba en la primera regulación del Impuesto, que los sujetos pasivos situados en los tramos más altos de renta pudieran reducir su base imponible con disminuciones de patrimonio. De forma, que el principio de progresividad quedase en gran medida sin aplicación.

¹⁶³ El régimen de transparencia fiscal fue recogido en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del régimen de imputación de rentas aunque no formaba parte del hecho imponible. La Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas suprimió este régimen de carácter opcional. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas restablece dicho régimen con carácter obligatorio aplicable a las sociedades cuyo activo estuviera constituido en más de un 50 por ciento por valores y a las sociedades de mera tenencia de bienes cuando más del 50 por ciento de su capital social perteneciera a un grupo familiar o a diez o menos socios. También se someten a este régimen a las sociedades formadas por profesionales para el ejercicio de su profesión. De la misma manera, se incluyen a las sociedades cuyos ingresos brutos procedan en más del 50 por ciento de actividades deportivas o artísticas de personas físicas, cuando éstas o sus familiares hasta el cuarto grado tengan derecho a participar al menos en un 25 por ciento de sus beneficios.

irregular”¹⁶⁴. Esta distinción surge de la necesidad de realizar una separación entre los rendimientos generados en un período inferior o superior al año. Sin embargo, el legislador no define ambos conceptos sino que enumera los supuestos constitutivos de “renta irregular”. En un sentido contrario, la “renta regular” será aquella que no haya sido calificada como “renta irregular”. Este aspecto es interesante porque la calificación de una u otra determinará la intensidad del gravamen que recae sobre dichos rendimientos¹⁶⁵. La base imponible está compuesta por la suma de los rendimientos netos de cada fuente de renta y los incrementos de patrimonio. El resultado será positivo cuando los ingresos sean superiores a los gastos o de signo negativo en caso contrario. La determinación del resultado deberá corresponderse con las normas establecidas para cada supuesto definido en el rendimiento gravado y en el gasto deducible. A este respecto CAZORLA PRIETO ha señalado que *<<aunque pueda ser considerado como un tributo predominantemente sintético, padece una cierta tendencia hacia el tratamiento analítico y disgregado de ciertas modalidades de renta. Extremo que se plasma aquí, en la necesidad de dividir la base imponible en tantas partes como sean necesarias para la aplicación de tipos de gravamen distintos>>*¹⁶⁶. La estructura del tributo carece de las características propias de un impuesto totalmente sintético que grava la “renta global” del sujeto pasivo al contener matices analíticos. Dado que, la renta se encuentra segmentada porque cada parcela de aquella recibe un tratamiento tributario diferenciado¹⁶⁷. Estos matices se aprecian de una forma más nítida en la determinación de la base imponible del Impuesto¹⁶⁸.

¹⁶⁴ El artículo 57 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba: *<<que a los efectos de esta Ley la renta de cada sujeto pasivo se dividirá, en su caso, en dos partes: a) Renta regular. b) Renta irregular>>*.

¹⁶⁵ La progresividad del Impuesto disminuye en la medida que la renta irregular es el cociente resultante de dividir los rendimientos irregulares entre el número de años en que se han generado. Este efecto no se corresponde para la renta regular que tributará con pleno sometimiento a la escala progresiva del Impuesto. Véase a este respecto, FERREIRO LAPATZA, J.J. ; MARTÍN QUERALT, J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; PÉREZ ROYO, F.; TEJERIZO LOPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 15ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1999. p.136.

¹⁶⁶ En CAZORLA PRIETO, L.M.: *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Universidad Complutense, Madrid, 1993, p.80.

¹⁶⁷ Como señala ANTÓN PÉREZ *<<la renta es el elemento objetivo del hecho imponible y, en la medida que su tratamiento jurídico sea, como ocurre en nuestro impuesto parcelada, pierde su unidad. Esta pérdida de personalidad del impuesto, que se aproxima así, esencialmente, a un conjunto de impuestos sobre las distintas fuentes de renta, cada una de ellas, con su régimen peculiar>>*. En ANTÓN PÉREZ, J.A.: *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Colex, Madrid, 1993, p.33.

¹⁶⁸ El artículo 23 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que la *<<base imponible. Norma general.- Uno. La base estará constituida por el importe de la renta en el período de la imposición, determinado conforme a lo dispuesto en las*

3. El Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La ordenación de 1998 y reformas posteriores

La complejidad de la regulación de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991 tras numerosas modificaciones y los costes indirectos de gestión originados al convertirse en un tributo centrado en las devoluciones motivaron su reforma. A tal fin, el Ministerio de Economía y Hacienda encomendó la elaboración de un Informe de reforma del Impuesto a una Comisión nombrada al efecto presidida por LAGARES CALVO¹⁶⁹. Los documentos del grupo de trabajo fueron presentados el 13 de febrero de 1998 en los que se manifestaba la necesidad de reformar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en un contexto de globalización económica¹⁷⁰. Las aportaciones recogidas en el Informe son numerosas y de gran novedad en el ordenamiento tributario español entre las que destacan la introducción del concepto de “renta disponible” y un “mínimo personal y familiar” exento de tributación. Además, el Informe establece un tratamiento específico de los rendimientos que integran el concepto de “renta disponible” a través de la aplicación de reducciones para aquellos generados en un período superior a dos años. Los rendimientos de generación irregular en el tiempo se adicionan a los originados en el mismo período impositivo. Este tratamiento se complementa con la aplicación de los gastos deducibles para la determinación de los rendimientos netos. La incorporación del concepto de “renta disponible” o también denominada “renta discrecional” es una de las principales novedades del Informe¹⁷¹. Ésta es definida como <<la renta de la

normas contenidas en los Títulos siguientes. Dos. La base imponible se dividirá, en su caso, en tantas partes como sean necesarias para su aplicación de tipos de gravamen diversos>>.

¹⁶⁹ Véase para una mayor comprensión de la cuestión expuesta el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1998. La Resolución del Secretario de Estado de Hacienda de 17 de febrero de 1997 crea la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁷⁰ Presentado por la Comisión el Informe, el Gobierno remitió el anteproyecto del Impuesto al Consejo Económico y Social que emitió su preceptivo Informe con fecha 20 de abril. El proyecto de Ley del Impuesto tuvo entrada en el Congreso de los Diputados el 28 de abril que lo aprobó en el pleno del día 17 de septiembre. Tras el paso por el Senado que lo aprobó en su sesión del día 12 de noviembre fue aprobado definitivamente por el Congreso de los Diputados el 26 de noviembre. El proyecto de Ley dio lugar a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (Boletín Oficial del Estado, núm.295, de 10 de diciembre de 1998).

¹⁷¹ La trascendencia del concepto de “renta disponible” se manifiesta en su incorporación a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. La materialización de dicho concepto se encuentra en el preámbulo de la regulación del Impuesto que la define como <<la renta que puede utilizar el contribuyente tras atender a sus necesidades y las de los sujetos que de él dependen. Para plasmar este principio se declara la exención de un mínimo de renta que varía según las circunstancias personales y familiares del

que el sujeto pasivo pueda disponer libremente y que exceda de la que ha de dedicar de forma obligada a la cobertura de las necesidades más esenciales suyas y de su familia>>¹⁷². La renta disponible se convierte en el objeto de gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁷³. También, el Informe identifica el hecho imponible del Impuesto con la renta disponible¹⁷⁴. La correspondencia entre el “objeto” y el “hecho imponible” del Impuesto con la “renta disponible” ha sido resaltada en numerosos trabajos¹⁷⁵. La renta disponible será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar. La aplicación del mínimo personal y familiar se realiza sobre el conjunto de los rendimientos una vez deducidos los gastos y aplicadas las reducciones para la determinación de la renta disponible. El mínimo por circunstancias personales y familiares se configura como una exención en la base del Impuesto identificado con las necesidades del contribuyente y los sujetos dependientes de aquél¹⁷⁶. El Impuesto recaerá sobre el

contribuyente>>. La novedad se refleja comparativamente con las regulaciones anteriores del Impuesto, en las cuales el gravamen descansaba sobre la “renta neta” que se obtenía de minorar la “renta bruta” en los “gastos deducibles” fijados por la propia Ley.

¹⁷² Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., pp. 66 y ss.

¹⁷³ El Informe señala que <<el objeto del impuesto resulta ser, por tanto, la renta discrecional, magnitud diferente de los ingresos o rendimientos que integra>>. *Ibidem*, p. 78.

¹⁷⁴ A este respecto el Informe señala que <<la definición del hecho imponible debe realizarse de forma que permita la exigencia de obligaciones accesorias, incluso cuando no se haya obtenido renta por el sujeto en el período de la imposición o no se le hubiera atribuido renta discrecional en tal período>. *Ibidem*, p. 78.

¹⁷⁵ En el Informe <<se propone que el hecho imponible del Impuesto sea la obtención o atribución de renta en el período de imposición, en tanto la misma pueda ser utilizada discrecionalmente en tal período. El objeto del Impuesto resulta ser, sigue diciendo el Informe, la renta discrecional, magnitud diferente de los ingresos o rendimientos que integra>>. En CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su reglamento*, Aranzadi, Navarra, 1999, p. 39.

¹⁷⁶ A este respecto CAZORLA PRIETO y PEÑA ALONSO concluyen que según se desprende del Informe <<no podría medirse la capacidad de pago respecto a los ingresos netos obtenidos, sin antes considerar el mínimo personal de exención, que es el mecanismo técnico utilizado (...), para ajustar la capacidad económica a la dimensión familiar de cada contribuyente>>. *Ibidem*, p.309. Un elemento vinculado a la determinación de la “capacidad económica gravable” es el “mínimo personal y familiar” del contribuyente. El “mínimo” se configura como una exención en la base del Impuesto de acuerdo a las circunstancias personales y familiares del contribuyente. La determinación de su cuantía se ha determinado conforme a las deducciones en la cuota por ascendientes, descendientes, edad, discapacidad, enfermedad, alquileres y custodia de niños que aparecen recogidos en la regulación vigente del Impuesto. La consecuencia de la introducción del “mínimo exento” en la estructura del Impuesto se manifiesta en la eliminación por absorción de las deducciones personales y familiares de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente. Por tanto, el Informe vincula el “hecho imponible” a la existencia de capacidad económica. La progresividad se mide únicamente respecto de la “renta disponible” y sobre la “renta obtenida”. Este planteamiento implica la inexistencia de capacidad económica en aquella parte de la renta que inevitablemente debe destinarse a la cobertura de las necesidades básicas del contribuyente. La cuestión suscitada a partir de la aplicación del mínimo exento se refiere a la determinación del importe al que asciende la valoración de las necesidades básicas del contribuyente y de las personas a su cargo. A este respecto, la Comisión de reforma del Impuesto consideró que el “mínimo exento” debe ser <<distinto y superior a

exceso del “mínimo” como expresión de la capacidad económica del sujeto¹⁷⁷. La renta disponible es considerada como la manifestación única de la capacidad económica total de la persona¹⁷⁸. Los elementos de la capacidad económica se encuentran determinados <<por la integración y compensación de los rendimientos netos y las ganancias y pérdidas patrimoniales a corto plazo del sujeto pasivo y los restantes ingresos netos que le hayan sido atribuidos o imputados>>¹⁷⁹. Entre los componentes de la renta disponible se encuentran a los rendimientos del trabajo, capital, actividades económicas así como ganancias y pérdidas patrimoniales. La propuesta del Informe respecto de los rendimientos de trabajo se refiere a su

la cantidad que una persona necesitaría gastar simplemente para mantenerse con vida, que es el concepto tradicional. Por el contrario, el mínimo personal o familiar comprende no sólo esta cantidad vital sino también las necesarias para que el individuo se sienta partícipe y miembro de la sociedad en condiciones normales>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p. 83. La determinación del importe correspondiente al “mínimo exento” es una cuestión relevante para la determinación de la “renta disponible”. A tal efecto, la Comisión de reforma evaluó el importe del mínimo exento en función de la media de los valores, tanto de gastos, como de ingresos de la Encuesta de Presupuestos Familiares. A este respecto, la Comisión de reforma señala que <<el uso de los datos de la Encuesta Continua de Presupuestos Familiares en lugar de los ofrecidos por la Contabilidad nacional se debe (...) a la necesidad de conocer una cierta estructura de la distribución de la renta por niveles para fijar el mínimo personal y la estructura de consumo de las familias para tales valores de renta, lo cual no resulta posible a través de los datos agregados de la Contabilidad Nacional>>. En, Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p. 82. La determinación del nivel relativo de las necesidades básicas se realizó conforme al valor medio de la “mediana” de tales gastos e ingresos recogidos en la Encuesta de Presupuestos Familiares. Otro aspecto relevante referido al “mínimo exento” se refiere a su actualización que en este caso se deberá realizar anualmente en función del índice de precios al consumo y de forma periódica de acuerdo a los cambios producidos en la distribución de la renta.

¹⁷⁷ El Informe identifica la “renta discrecional” con la capacidad de pago. A este respecto <<la capacidad económica objeto de gravamen debe medirse por la renta “discrecional” y no por la totalidad de la renta, y entiende que debe considerarse discrecional la renta de la que, en principio, el sujeto pueda disponer libremente y que exceda de la que ha de dedicar de forma obligada a la cobertura de las necesidades más esenciales suyas y de su familia, estimada conforme a las normas legales correspondientes>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p. 79. La capacidad económica se mide a través de un indicador único reflejado por la “renta discrecional” o “renta disponible”. Respecto del concepto de “renta discrecional”, el Informe señala las siguientes consideraciones: <<la primera de ellas, que la renta discrecional es la manifestación de la capacidad de pago o capacidad tributaria del sujeto y, por tanto, que no existe capacidad tributaria por encima de esa renta discrecional (...) La segunda, que el concepto de renta discrecional se extiende a toda la renta y que, por tanto, el impuesto se concibe como un tributo que recae sobre ella como expresión de la capacidad tributaria. La tercera, que no pueden formar parte de la renta discrecional las cantidades que el sujeto ha de dedicar de forma obligada a la cobertura de las necesidades más esenciales suyas y de su familia, determinadas conforme a las normas legales correspondientes. La cuarta, que tampoco pueden formar parte de la renta discrecional aquellas partidas que no son potencialmente disponibles para el sujeto del impuesto por razones diversas>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p. 66.

¹⁷⁸ A este respecto, el Informe considera que <<el término renta debe utilizarse para referirse exclusivamente a la capacidad económica total del sujeto definida a efectos de este impuesto; el término rendimiento, para denominar a aquellos ingresos, netos o brutos, que afluyen al sujeto procedentes de una fuente productiva, con ciclo de producción regular o irregular en el tiempo y mayor o menor que el propio periodo impositivo y, finalmente, ganancias y pérdidas patrimoniales, a las que puedan producirse por alteraciones en la composición del patrimonio>>. *Ibidem*, pp. 79 y ss.

¹⁷⁹ *Ibidem*, p. 78.

integración en la base imponible del Impuesto previa aplicación de reducciones en los mismos. También, el documento propone la sustitución de las actuales deducciones en cuota por reducciones aunque se mantienen los gastos deducibles con los límites establecidos sobre los rendimientos brutos. Esta medida pretende mejorar el tratamiento de las rentas del trabajo respecto a la regulación vigente. En relación a los rendimientos de capital inmobiliario, el Informe propone la supresión de la imputación de renta por la vivienda habitual. La propuesta se justifica por la consideración en la regulación vigente de un rendimiento “presunto” al titular de bienes inmuebles no arrendados y subarrendados con exclusión del suelo edificado. La imputación constituye una excepción al “criterio de realización” aplicado con carácter general en el Impuesto según el Informe¹⁸⁰. Merece especial referencia la propuesta de mantenimiento de la normativa vigente sobre deducción en la cuota por adquisición vivienda habitual. El documento señala que esta técnica es el mejor sistema para proteger fiscalmente a los adquirentes de dichos bienes inmuebles¹⁸¹. Sin embargo, el Informe propone que la base liquidable del Impuesto se configure como un límite a la aplicación de dicha deducción. También, la propuesta recoge el establecimiento de un sistema de cómputo lineal de las cantidades invertidas en la adquisición de vivienda habitual por el contribuyente a efectos de la comprobación del ahorro acumulado por la Administración tributaria. Respecto de los rendimientos

¹⁸⁰ El criterio de realización consiste en que únicamente se sujetan a tributación a los ingresos efectivamente obtenidos como rendimientos de mercado, monetarios o en especie.

¹⁸¹ La Comisión analizó los dos sistemas vigentes en el entorno europeo de beneficios fiscales referidos a la adquisición de la vivienda habitual. Los sistemas examinados respecto de la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se basan en la aplicación de deducciones en la base o en la cuota. Las deducciones en la cuota se practican con determinados límites respecto a los intereses de los préstamos destinados a la financiación de la vivienda o mediante un porcentaje aplicado sobre la adquisición del bien inmueble. A este respecto CAZORLA PRIETO y PEÑA ALONSO han resumido las consecuencias de dicha medida en las siguientes: <<- *La deducción por intereses no protege a los que adquieran su vivienda con financiación propia. – En nuestro país una importante proporción de los créditos para la adquisición de vivienda gozan de subvención oficial. - Si se eligiese el camino de los intereses no se protegería a quienes financien su vivienda con capitales propios. En este sentido resulta contrario al principio de equidad que la factura fiscal de los contribuyentes se determine en función de la forma de financiar la inversión. – La deducción en la base de estos intereses carece de toda justificación en un Impuesto que no somete a gravamen el mínimo personal o familiar, en cuya cuantificación se han tenido en cuenta estos gastos. – Las Administraciones Públicas mantienen subvenciones específicas para la adquisición de vivienda solamente aplicables a sujetos con determinados niveles de renta, protegiendo más las viviendas de precio más reducido y, a los adquirentes de menores niveles de renta, lo que choca con el mantenimiento de una deducción que crece con el nivel de renta y reduce la progresividad efectiva del Impuesto. – La deducción de los intereses en la base al reducir la progresividad en la cuota provoca que muchos contribuyentes, especialmente los que disponen de mayor capacidad de renta, prolonguen en el tiempo niveles altos de endeudamiento de forma innecesaria. Además estos mismos sujetos llegan a financiar la segunda vivienda y la denominan vivienda habitual a efectos fiscales con la única finalidad de deducir los intereses>>. En CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L., ob. cit., p. 111.*

de capital mobiliario, el Informe contiene una serie de propuestas tendentes a solucionar las distorsiones originadas en este tipo de rentas¹⁸². Las recomendaciones se centran en la integración plena en la base imponible de todos los rendimientos obtenidos a corto plazo y en la eliminación de la reducción legal de carácter fijo. También se propone un tratamiento homogéneo para todos los “rendimientos implícitos” con independencia de la generación de rentas negativas o positivas aplicable al capital mobiliario así como a las ganancias y pérdidas patrimoniales a corto plazo. Con ello se quiere conseguir una mayor neutralidad en el tratamiento fiscal de los distintos productos financieros de modo que las retenciones no incidan en la tasa de rentabilidad neta efectiva. En relación a los rendimientos originados por la realización de una actividad económica profesional o empresarial, la propuesta del Informe persigue un tratamiento tributario neutral con independencia de la norma jurídica de aplicación¹⁸³. Para ello el documento propone que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regule solamente aquellas normas imprescindibles para los sujetos individuales y realice una remisión expresa en todo lo demás a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El documento admite principios de imputación temporal distintos a los legalmente establecidos para los ingresos o gastos pero condicionada a la inexistencia de alteración en su calificación fiscal por aplicación de dichos criterios. El Informe mantiene la estimación directa y

¹⁸² El Informe señala las distorsiones originadas en los rendimientos de capital mobiliario que altera sustancialmente la demanda de los distintos productos financieros. Es decir, los rendimientos derivados del seguro de vida se encontraban sometidos a tratamientos fiscales muy diversos. En este sentido, los contratos de seguro que no incorporaban el componente mínimo de riesgo fijado reglamentariamente producían rendimientos de capital. Mientras que, las rentas derivadas de otros seguros tributaban como incrementos de patrimonio. A este respecto, CAZORLA PRIETO y PEÑA ALONSO han plasmado los distintos problemas que recoge el Informe referentes a este tipo de rendimientos de acuerdo a <<- *La inexistencia de un tratamiento homogéneo para la integración y compensación en la renta de todos los rendimientos de capital mobiliario. Estas diferencias se ponían especialmente de manifiesto en los rendimientos implícitos negativos que no se integraban en la base imponible mientras que los positivos se computaban sin excepción alguna. – Tampoco existía un tratamiento homogéneo para las rentas obtenidas por la transmisión de los activos financieros. Si los activos producían rendimientos implícitos la diferencia entre los valores de compra y venta se calificaba de rendimiento del capital, si producían rendimientos mixtos podían tener una u otra calificación en función del tipo de interés efectivo en relación con el tipo de referencia fijado en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. – Los rendimientos derivados de los contratos de seguro se encontraban sometidos a tratamientos fiscales muy diversos, en dependencia de si incorporaban o no el componente mínimo de riesgo. – La retención sobre los rendimientos del capital mobiliario no se aplicaba de forma uniforme a todos los activos financieros, lo que afectaba a la asignación de ahorro entre sus posibles colocaciones>>. *Ibidem*, p. 120.*

¹⁸³ Desde la regulación establecida por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el tratamiento de los rendimientos de actividades empresariales y profesionales aparecen claramente diferenciados. Sin embargo, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias realiza una regulación unitaria y conjunta de ambos rendimientos. La nueva ordenación agrupa a estos rendimientos bajo la denominación genérica de rendimientos de actividades económicas.

objetiva para la determinación de los rendimientos de actividades económicas, pero se recoge la conveniencia de reducir el ámbito de aplicación de esta última al suponer una quiebra del principio de capacidad económica¹⁸⁴. El Informe propone la sustitución de la estimación objetiva por prácticas contables elementales para evitar la generación de problemas por la inexistencia de la contabilidad exigida por el Código de Comercio. El régimen directo simplificado es criticado por el Informe por la existencia de una estimación global de algunas partidas de gastos deducibles al aplicar coeficientes a los ingresos para la cuantificación del rendimiento neto. El Informe propone en su lugar un procedimiento aplicable a profesionales y empresas de reducida dimensión para evitar la transgresión del principio de justificación documental derivado de la determinación de las partidas por coeficientes. Por lo que se refiere al tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales, el Informe es partidario de la sujeción completa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁸⁵. La sujeción se realiza con independencia de la naturaleza del elemento patrimonial que la haya generado y del importe de la renta obtenida¹⁸⁶. El documento es partidario de la sustitución de los “coeficientes reductores” aplicables a las ganancias de patrimonio y el mantenimiento de los coeficientes de actualización del valor de adquisición de los elementos patrimoniales generadores de dicha renta de la regulación vigente. La propuesta pretende evitar el mantenimiento de los bienes en el patrimonio del contribuyente hasta el momento en el que se alcanzaba la no sujeción de los incrementos de patrimonio, porque la regulación vigente contemplaba un incentivo fiscal a su conservación en el tiempo. También la propuesta responde al propósito de corregir la inflación originada por el transcurso del tiempo para que la sujeción corresponda a un aumento real de la capacidad

¹⁸⁴ El Informe recomienda la disminución paulatina de la aplicación de la estimación objetiva a los empresarios y profesionales aunque recomienda su mantenimiento en la regulación del Impuesto fundamentado <<en la necesidad de contar con sistemas que, con gran rapidez y bajo coste, aseguren un mínimo de recaudación respecto a una masa de contribuyentes que, en ocasiones, no tienen capacidad para asumir los costes indirectos que supone el sistema de estimación directa>>. En CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L., ob. cit., p.273.

¹⁸⁵ La denominación de las rentas derivadas de transmisiones onerosas en las regulaciones anteriores a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias aparecen bajo la referencia de “incrementos y disminuciones de patrimonio”. En su lugar, la ordenación del Impuesto de 1998 se refiere a dichas rentas como “ganancias y pérdidas de patrimonio”.

¹⁸⁶ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía la no sujeción de los incrementos de patrimonio que se ponían de manifiesto en un año natural como consecuencia de transmisiones onerosas. La no sujeción operaba siempre que el importe global de los incrementos de patrimonio no superase una determinada cuantía (500.000 pesetas, actualmente 3.005 euros aproximadamente).

económica del contribuyente y no a un incremento nominal ocasionado por el ascenso del precio del elemento patrimonial. Otras cuestiones de interés contempladas en el Informe se refieren a la noción de “capacidad económica gravable” vinculada con el concepto de “renta discrecional” o la magnitud sobre la que se aplica la tarifa del impuesto¹⁸⁷. Ambas expresiones representan una misma realidad tributaria del contribuyente. También, el Informe abordaba materias relevantes de la estructura del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como son el tratamiento del sujeto de gravamen, deducciones familiares, tarifa y la declaración patrimonial del contribuyente¹⁸⁸. El Informe en relación al tratamiento del

¹⁸⁷ La correspondencia entre la “renta discrecional” y la “capacidad económica gravable” implica que <<la base liquidable sea exclusivamente el resultado de practicar en la base imponible general, las reducciones que procedan para alcanzar el concepto de renta discrecional, concepto que debe reflejar la idea de “capacidad económica sometida a gravamen”>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p. 99. Para ello, el Informe establece un tratamiento diferenciado en la regulación de la base, respecto a la normativa vigente. En este sentido, el documento propone que <<desaparezcan los actuales conceptos de base imponible regular y bases imponibles irregulares, integrándose las bases imponibles regular, e irregulares en la base imponible general del impuesto, salvo las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas a largo plazo, que se gravarán dentro de una base especial única del tributo>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p. 98. El nuevo tratamiento distingue en la base imponible dos partes; la primera, la “base imponible general” y la segunda la “base imponible especial”. La base imponible general integra a todos los rendimientos así como las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas a corto plazo. En la base imponible especial se agrupan las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas a largo plazo. Desde este punto de vista, la Comisión redactora del Informe entiende como generados a largo plazo a aquellas rentas obtenidas en períodos superiores a los dos años. En cambio, las ganancias y pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de enajenaciones de bienes adquiridos con una antigüedad inferior o igual a dos años respecto a la fecha de transmisión se considerarán generadas a corto plazo. Respecto a la tarifa del Impuesto, la Comisión redactora del Informe recomienda la disminución de los tramos de la escala de gravamen del tributo. La propuesta se fundamenta en la consecución de una mayor eficacia económica y simplificación tributaria según las tendencias internacionales del momento. El Informe resalta que la media de tramos en los países integrantes de la Unión Europea es ligeramente inferior a cinco. El documento propone que el nuevo Impuesto se sitúe en ese número de tramos de renta para posteriormente establecerse solamente en tres.

¹⁸⁸ Los objetivos tributarios de la declaración patrimonial es el conocimiento, control y cuantificación por la Administración de las variaciones de los elementos patrimoniales del contribuyente durante el ejercicio. La Comisión redactora del Informe entiende que la declaración patrimonial resulta un elemento clave en la mejora de la información respecto a los activos y pasivos de cada contribuyente. La valoración de los elementos patrimoniales se realiza a precios de coste por lo que cada año se comunican las nuevas adquisiciones, enajenaciones o pérdidas producidas. La diferencia entre las distintas declaraciones de los ejercicios equivale al ahorro del contribuyente. El Informe considera al ahorro una magnitud básica para el control de la renta. A tal efecto, la propuesta vincula la presentación de la declaración patrimonial a la posibilidad de acogerse a los incentivos fiscales que puedan establecerse. En todo caso, los contribuyentes de rentas reducidas deben excluirse de la presentación de esta declaración. Finalmente, cabe destacar que la Comisión redactora del Informe rechaza la sustitución de la declaración patrimonial por la referida al Impuesto sobre el Patrimonio dados los problemas de coordinación que se podían originar con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los problemas derivan del complejo ajuste de los “costes históricos” a los “costes de mercado” y de la condición de tributo cedido del Impuesto sobre el Patrimonio que obligaría a una adaptación de los criterios en todas las Comunidades Autónomas. Véase, el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., pp. 162 y ss. Esta propuesta ha sido recogida en La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas

sujeto y las deducciones familiares contemplaba la tributación individual como forma de articular el Impuesto de acuerdo a las resoluciones del Tribunal Constitucional en esta materia. También el Informe analizó las distintas técnicas de tributación conjunta de los miembros integrantes de la unidad familiar¹⁸⁹. Entre ellas destacan los sistemas de acumulación de rentas sobre los de imposición separada de los miembros de la unidad familiar¹⁹⁰. En los sistemas de acumulación de rentas destaca el estudio de las deducciones variables en cuota¹⁹¹, los sistemas del

Físicas y otras normas tributarias al establecer en su artículo 86.4 que <<reglamentariamente podrán establecerse obligaciones específicas de información de carácter patrimonial, simultáneas a la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre el patrimonio, destinadas al control de las rentas o de la utilización de determinados bienes y derechos de los contribuyentes>>.

¹⁸⁹ La tributación de los miembros integrantes de una unidad familiar puede realizarse de forma separada, conjunta y acumulada. La imposición separada de los miembros de la unidad familiar se justifica por la finalidad de consecución de un tratamiento neutral, porque la tributación conjunta implica la acumulación de las rentas de todos los sujetos. Véase en este sentido para una ampliación de la cuestión expuesta, RAMALLO MASSANET, J.: <<La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento Tributario Español>>, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 29, 1981. También puede consultarse ANTÓN PÉREZ, J.A.; DIAZ MALLEDO, J. y GARCÍA MARTÍN, J.A.: <<La unidad contribuyente>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 30, 1974. Además, la tributación de los miembros de la unidad familiar puede realizarse a través de la aplicación de “opciones intermedias” que son <<1º. Aquellos sistemas en los cuales se produce la acumulación únicamente a partir de una cierta cuantía o nivel de renta, por debajo de la cual la imposición es separada, ya sea obligatoria o facultativamente. 2º. Aquellos sistemas en los que tiene lugar la acumulación sólo para determinadas categorías de renta, y que pueden básicamente caracterizarse por proceder la tributación separada para las rentas ganadas, tributando conjuntamente las de capital>>. En PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta*, ob. cit., p.33.

¹⁹⁰ Entre los sistemas de imposición sobre la renta acumulada se puede distinguir el “método per cápita” y el “método unitario” como soluciones para evitar la discriminación originada por la suma de las rentas familiares. En el método per cápita se aplica al conjunto de la renta familiar dividido entre el número de miembros de la unidad contribuyente y el cociente obtenido determina el tipo medio aplicable a la renta conjunta. El método unitario implica que el tipo impositivo se corresponde con el total de la renta de la unidad contribuyente con la posibilidad de aplicar minoraciones a través de deducciones o reducciones en la cuota del Impuesto. En LAGARES CALVO, M.J.: <<La unidad contribuyente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 3, 1970. pp. 69 y ss.

¹⁹¹ Las técnicas para la determinación de la renta familiar correspondientes al sistema unitario se pueden clasificar en función de su aplicación en la base o cuota del Impuesto. Entre las técnicas aplicadas en la base destacan las “deducciones” que consisten en restar una cantidad fija o variable de acuerdo al número de miembros de la unidad familiar. La deducción de cantidades fijas se justifica por la necesidad de sustraer al Impuesto, una cantidad indispensable para el mantenimiento de la persona con independencia de su nivel de renta. La minoración de cantidades variables se articula a través de la resta de un determinado porcentaje de la base. Las técnicas aplicadas a la cuota son clasificadas en “desgravaciones” y “reducciones”. En las reducciones se aplica una minoración de carácter constante independientemente de la renta, pero varía según el número de miembros de la unidad contribuyente. En las desgravaciones se aplica una determinada cantidad fija o variable y el resultado se minorará de la cuota. También se distingue las “desgravaciones” en sentido estricto que consisten en la exención de una parte de la renta pero sin disminuir la progresividad del Impuesto. En esta técnica, el tipo impositivo aplicable es el que corresponde a la base imponible antes de aplicar la exención. El tipo de gravamen aplicado es el que corresponde a la base sin reducción alguna. La cantidad a desgravar puede ser también fija o variable. Véase PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta*, ob. cit., pp.36, y ss.

cociente familiar¹⁹², de promedio simple (*splitting*), así como las tarifas múltiples¹⁹³. El Informe no recoge expresamente una propuesta definitiva en este sentido. Si bien, conviene poner de manifiesto que las deducciones familiares en la cuota del Impuesto han sido absorbidas por los mínimos exentos correspondientes a los ascendientes, descendientes o discapacidad de los miembros de la unidad familiar. El Informe hasta ahora analizado constituyó el soporte teórico de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias¹⁹⁴. La nueva regulación del Impuesto recogió los mismos componentes de la renta que las ordenaciones anteriores a la vez que se adicionan las “imputaciones de renta”¹⁹⁵. Las imputaciones se articulan en el Impuesto a través de regímenes especiales que contienen un tratamiento específico para las rentas derivadas de la transparencia fiscal, transparencia fiscal internacional, derechos de imagen y rentas inmobiliarias. Sin embargo quedan excluidos de los regímenes especiales a la regulación de la “atribución de rentas” y el aplicable a las “instituciones de inversión colectiva” aunque se puede deducir de forma implícita su inclusión a partir de una interpretación finalista del texto normativo. El tratamiento tributario de cada categoría de “renta imputada” contiene una serie de normas

¹⁹² PÉREZ DE AYALA PELAYO distingue entre las técnicas correspondientes al sistema per cápita para la determinación de la renta familiar a los métodos conocidos como “*income splitting*” y el “*quotient familia*”. El método “*splitting*” consiste <<en dividir por dos la renta del matrimonio para hallar el tipo medio a aplicar a la renta conjunta>>. El “*quotient familia*” se basa en que <<la renta imponible de la unidad familiar se divide en un cierto número de partes, determinado en función del número de componentes de la familia, aplicándose un baremo progresivo al resultado así obtenido>>. *Ibídem*, p.40.

¹⁹³ Los sistemas de tarifa múltiples consisten en la aplicación de escalas de tipos de gravamen o tarifas diferenciados para los contribuyentes casados y solteros respectivamente. Como ha recogido PÉREZ DE AYALA PELAYO este sistema <<es considerado como un sistema intermedio entre el método unitario y el método Per cápita, o se le incluye entre las posibles soluciones para evitar las discriminaciones originadas por la suma de rentas familiares, o entre las soluciones para compensar las cargas derivadas del mantenimiento de personas dependientes>>. *Ibídem*, p.43.

¹⁹⁴ El Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998 identificaba el hecho imponible con la renta disponible. Esta identificación se ha trasladado a la estructura de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. La articulación normativa del concepto de “renta disponible” se realiza con el establecimiento de un “mínimo exento” que varía según las circunstancias personales y familiares del contribuyente. La relevancia del mínimo personal y familiar se encuentra en que éste se practica sobre el conjunto de los componentes de la renta una vez deducidos los gastos y aplicado las reducciones para la determinación de la “renta disponible”.

¹⁹⁵ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 6 que <<1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. 2. Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley. 3. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital. 4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>.

específicas sobre su individualización, cuantificación, compensación e integración y tipos de gravamen específicos. La regulación de los regímenes especiales al margen de las normas generales permite calificar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un sistema de imposición de carácter analítico¹⁹⁶. También, la intensidad de las modificaciones operadas por la nueva regulación se manifiesta en su incidencia en la estructura y en el esquema de liquidación del Impuesto¹⁹⁷. La renta se encuentra integrada por dos conceptualizaciones diferenciadas: una “renta general” y otra “renta especial”. La “renta general” engloba a los rendimientos de trabajo, capital, actividades económicas (de ciclo anual y plurianual de producción) así como las ganancias patrimoniales con período de generación inferior a dos años. La totalidad de estos componentes se integran en la “parte general” de la base imponible. Mientras que, la “renta especial” estará constituida por las ganancias y pérdidas patrimoniales originadas con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales o mejoras realizadas con más de dos años de antelación a la fecha de su realización. En este caso, las ganancias y las pérdidas patrimoniales se agrupan en la “parte especial” para posteriormente integrarse en la “base imponible especial”. La distinción entre “renta general” y “renta especial” radica en la naturaleza de los componentes de la renta. A este respecto CAZORLA PRIETO y PEÑA ALONSO han puesto de manifiesto que *<<desde un punto de vista jurídico-tributario el concepto de renta general o especial no se fundamenta exclusivamente en la regularidad o no de*

¹⁹⁶ La regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998 *<<no se aparta del proceso de compartimentación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se emprendió – de manera tal vez irreversible – 1985 y que conduce a un sistema de imposición, no unitaria o sintética, sino cédular o analítica de la renta de las personas físicas>>*. En CASADO OLLERO, G.: *<<Naturaleza. Objeto del Impuesto. Hecho imponible. Rentas exentas>>*, en la obra colectiva, *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.63.

¹⁹⁷ Las modificaciones del esquema de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se fundamentan principalmente, en la determinación de la base imponible. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que los rendimientos del ejercicio (rendimientos regulares) se integraban en la base imponible minorados por el importe de los gastos deducibles, mientras que los rendimientos irregulares se integraban por su cuantía neta en la base irregular. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establece un nuevo tratamiento para los rendimientos generados en un período inferior a dos años, que se integran en la base imponible por su rendimiento neto. Es decir, los rendimientos se minoran en el importe de los gastos deducibles y en las reducciones establecidas en la ley del Impuesto. En cambio, los rendimientos generados en más de dos años o calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo se integran en la base general del impuesto minorados por los gastos establecidos. Además, el importe íntegro se reduce en un porcentaje diferente según la naturaleza y antigüedad de los rendimientos. También la nueva regulación establece un sistema de coeficientes reductores que atenúan la progresividad de la tarifa general al incorporar estos rendimientos en un tratamiento unitario con los obtenidos de forma regular. Para las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en un período impositivo superior a dos años se establece su integración en la base imponible especial y una tributación a un tipo fijo de gravamen del 20 por ciento.

su obtención, es decir, en el plazo de generación de la misma, sino que es necesario completar este criterio con el de la naturaleza de aquélla>>¹⁹⁸. La adscripción de los componentes de la renta a la “base imponible general” y a la “base imponible especial” se realiza de acuerdo a la naturaleza de dichos rendimientos así como a su período de generación. Mención especial merece el tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos afectos a las actividades económicas. Dichas variaciones de patrimonio se califican de acuerdo a la regulación de las ganancias y pérdidas patrimoniales. Esta previsión normativa tiene como finalidad el tratamiento homogéneo de todas las ganancias y pérdidas patrimoniales en el ámbito de aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Otra novedad a destacar de esta regulación se refiere a la adaptación de la carga tributaria del Impuesto a la efectiva capacidad de pago de la persona física de acuerdo a sus circunstancias personales y familiares¹⁹⁹. También, merece una especial atención la incorporación en el texto regulador de la figura del “contribuyente”²⁰⁰. La nueva denominación se contrapone a la realizada en las regulaciones anteriores del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las cuales aparecía la referencia a la realización del hecho imponible por el “sujeto pasivo”²⁰¹. También, un aspecto relevante de la regulación analizada se refiere al

¹⁹⁸ En CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L.: *El Impuesto sobre las Personas Físicas, Ley 40/1998 y su reglamento*, ob. cit., pp. 234 y ss.

¹⁹⁹ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 1 sobre su Naturaleza que <<el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares>>. Cabe poner de relieve la desaparición de la referencia a la “naturaleza subjetiva” del tributo recogida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Todo ello no impide la articulación del Impuesto en torno a la persona física referido a un sujeto considerado individualmente como han señalado CAZORLA PRIETO y PEÑA ALONSO <<la regla general en el Impuesto es que la cuota a ingresar se articula, entre otros extremos, en función de las circunstancias personales y familiares del llamado a satisfacerla, con lo que el atemperamiento de la carga tributaria a las particularidades de cada contribuyente penetra en la estructura general del Impuesto y lo convierte en un tributo subjetivo>>. En CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L.: *El Impuesto sobre las Personas Físicas, Ley 40/1998 y su reglamento*, ob. cit., p.32. En el mismo sentido CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO señalan que <<el legislador no haya incluido el término subjetiva, quiere decir simplemente que el Impuesto se centra en la persona física, en el individuo, como eje de la imposición>>. En CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, Praxis, Barcelona, 1999, p.38.

²⁰⁰ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 6.1 que <<constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente>>.

²⁰¹ En este sentido GARCÍA NOVOA ha puesto de relieve que <<desde HENSEL y GIANNINI hasta VICENTE ARCHE y SAINZ DE BUJANDA, se ha definido al sujeto pasivo en función del elemento subjetivo del hecho imponible o, como señala GONZÁLEZ GARCÍA atendiendo a la titularidad del hecho imponible>>. En GARCÍA NOVOA, C.: <<Los sujetos pasivos en nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las*

mantenimiento de la consideración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un impuesto sintético a partir de las modificaciones realizadas en la estructura del tributo. A este respecto, cabe señalar que la concepción sintética del Impuesto se encuentra diluida a causa del tratamiento diferenciado de los componentes de la renta como ha podido comprobarse. A este respecto GOROSABEL REBOLLEDA pone de manifiesto que la concepción sintética del Impuesto *<<se difumina frente a esta nueva regulación que diferencia en su tributación conforme a la naturaleza de la renta gravada, en tanto que se establece una forma diferente de tributación para las ganancias y pérdidas patrimoniales>>*²⁰². Ante esta situación la cuestión planteada se refiere a si estamos en los comienzos regulatorios de un “impuesto dual”²⁰³ o de un impuesto sintético con determinadas especialidades en función de la naturaleza de los componentes de la renta. Parece evidente que en la regulación del Impuesto existen elementos que aparecen

Personas Físicas, Lex Nova, Valladolid, 2000, p.69. La modificación de la denominación del sujeto del Impuesto motivó la atención de los estudios doctrinales porque las teorías sobre el “sujeto pasivo” se encontraban asentadas sobre el “elemento subjetivo” y la titularidad del “hecho imponible”. A diferencia de lo establecido en Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias que vincula el “hecho imponible” con la figura del “contribuyente” en lugar del “sujeto pasivo. A este respecto GARCÍA NOVOA ha señalado que *<<la aparición de nuevas posiciones subjetivas que desbordan los rígidos moldes de la categoría sujeto pasivo, impone bien desechar esta figura por inadecuada, o bien “ampliar” su contenido. Una visión “amplia” del concepto sujeto pasivo puede conducirnos a superar las limitaciones metodológicas a que abocaba una definición en los términos en los que lo hace el artículo 30 de la LGT>>*. En GARCÍA NOVOA, C.: *<<Los sujetos pasivos en nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>*, ob. cit., p.69. En cualquier caso, cabe poner de manifiesto que la determinación de la “subjetividad tributaria” no debe vincularse con la “titularidad del hecho imponible” sino con los efectos jurídicos derivados de dicha posición singular. En este sentido MENÉNDEZ MORENO ha señalado que la realización del hecho imponible *<<determina inicialmente la existencia de todas las deudas de naturaleza tributaria>>*. En MENÉNDEZ MORENO, A.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje a FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, t. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p.513. La relevancia para la determinación de los deberes y derechos ante la Administración Tributaria es la posición jurídica de la persona física que deriva como consecuencia de la realización del hecho imponible. La nueva ordenación establecida por Ley General 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Boletín Oficial del Estado, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003) ha solucionado esta cuestión al establecer en el artículo 36.2 que *<<es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible>>* y la ampliación del contenido del sujeto pasivo mediante el artículo 36.1 *<<es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo>>*.

²⁰² En GOROSABEL REBOLLEDA, J.M.: *<<El nuevo IRPF>>*, ob. cit., p.27.

²⁰³ El modelo propuesto por NIELSEN plantea la sustitución del “impuesto global” sobre la renta de carácter sintético, en el que se grava todas las rentas a los mismos tipos impositivos progresivos por el “impuesto dual” sobre la renta. El Impuesto dual se fundamenta en el gravamen por una parte de las rentas y ganancias del capital a un tipo único proporcional, por otra, las rentas del trabajo y demás ingresos a tipos impositivos progresivos. Así mismo, el tipo proporcional único de las rentas y ganancias del capital debe coincidir con el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades y a su vez con el tipo marginal mínimo de la estructura de la tarifa correspondiente a las rentas de trabajo. Véase NIELSEN, S.B. y SORENSEN, P.B.: *<<On the optimality of the Nordic system of dual income taxation>>*, ob. cit., p.32 y ss.

relacionados con la conceptualización de un “impuesto dual” además de los señalados anteriormente²⁰⁴. Sin embargo, las cuestiones más relevantes sobre la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias afectaron a su estructura y vigencia que seguidamente se analizan. La primera cuestión planteada surge de la interpretación de la exposición de motivos al establecer como objeto del Impuesto a la “renta disponible” en contraposición al resto del articulado referido solamente a la “renta”²⁰⁵. La segunda cuestión se fundamenta en la delimitación del “objeto” contenida en el artículo 2 del texto regulador al referirse en su apartado primero a la “renta” y en su apartado segundo a la “renta disponible”²⁰⁶. Esta aparente contradicción entre el “objeto” y el “hecho imponible” ha sido resuelta por la doctrina científica a través de distintas aportaciones. Las soluciones doctrinales se han basado en fundamentaciones vinculadas en la relación con los elementos de la estructura del tributo²⁰⁷, la finalidad del Impuesto²⁰⁸, el período impositivo²⁰⁹ o mediante una interpretación literal del

²⁰⁴ Las características de un “impuesto dual” se ponen de relieve con la aprobación del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña empresa (Boletín Oficial del Estado, núm.151, de 24 de junio de 2000) que reduce el tipo impositivo aplicable a las ganancias y pérdidas patrimoniales del 20 por ciento al 18 por ciento correspondiente a la “base imponible especial”. Esta disposición equipara el nuevo tipo de gravamen con el “tipo mínimo” al que se grava la “parte general” de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La exposición de motivos de esta regulación fundamenta la medida en un doble aspecto <<por una parte, contribuirá sin duda a hacer más atractiva la alternativa del ahorro frente al consumo y, por otra, asegurará que ningún contribuyente pueda ver sometidas las rentas que se integran en la parte especial de la base imponible a un gravamen superior al correspondiente a las que se integran en la parte general de dicha base>>. La equiparación de tipos de gravamen corresponde a la conceptualización de un “impuesto dual”.

²⁰⁵ La exposición de motivos de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias definía en su apartado cuarto al objeto del impuesto como la renta disponible y <<considera como tal la renta que puede utilizar el contribuyente tras atender a sus necesidades y las de los sujetos que de él dependen. Para plasmar este principio se declara la exención de un mínimo de renta que varía según las circunstancias personales y familiares del contribuyente>>.

²⁰⁶ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 2 <<Objeto del impuesto. 1. Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por Ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. 2. El Impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar>>.

²⁰⁷ En este caso <<la Ley quiere distinguir entre la renta susceptible en principio de ser gravada en atención a su naturaleza material – el objeto del impuesto o, más técnicamente, elemento material del hecho imponible – , y la renta que expresa la capacidad económica efectiva de un sujeto determinado, una vez preservado del gravamen su mínimo vital en los términos reconocidos por el legislador – su renta disponible o base imponible en sentido técnico>>. En AA.VV.: *Manual del sistema tributario español*, 8ª ed., dirigida por J. GARCÍA AÑOVEROS, Civitas, Madrid, 2000, p.69.

²⁰⁸ En este sentido <<el objeto material y la finalidad del Impuesto son coincidentes y no son otra cosa que la renta disponible>>. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre las Personas Físicas*, Aranzadi, Navarra, 1999, p. 40.

articulado²¹⁰. La tercera cuestión planteada en el texto legal afecta a la contradicción entre la “base imponible” y el “hecho imponible” del Impuesto. El artículo 15 del texto regulador disponía que la base imponible estaba constituida por el importe de la “renta disponible”. Mientras que el hecho imponible del Impuesto se refiere a la “obtención de renta por el contribuyente”²¹¹. La falta de correspondencia entre la “base” y el “hecho imponible” ha sido justificada por la doctrina científica a través del respeto al principio de capacidad económica²¹² y de coherencia²¹³ o bien motivada por la adopción de cautelas por el legislador²¹⁴. Los problemas interpretativos del texto legal motivaron una serie de recursos ante el Tribunal Constitucional contra los

²⁰⁹ En relación al período impositivo <<los Impuestos sobre la renta necesitan un espacio de tiempo entre dos momentos determinados – llamado período impositivo - , para fijar la existencia de renta y su cuantía y que por regla general coinciden con el año natural>>. En CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero, Derecho tributario, parte general*, 3ª ed, t.I, Civitas, Madrid, 1999, p.164.

²¹⁰ La interpretación literal del artículo 2.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias al referirse a la “renta disponible” será <<el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar>>. A este respecto SIMÓN ACOSTA ha señalado que <<si el hecho imponible es el presupuesto de hecho que hacer nacer la obligación, hay que admitir que sólo se produce el hecho imponible del IRPF, cuando la renta alcanza la magnitud necesaria para que nazca la obligación, es decir, cuando excede del mínimo vital y personal>> para concluir que <<el hecho imponible del Impuesto no es la obtención de renta, sino la obtención de renta disponible, de renta excedente sobre los mínimos establecidos por la Ley>>. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre las Personas Físicas*, ob. cit., p. 40.

²¹¹ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 15 <<determinación de la base imponible y liquidable.- 1. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta disponible del contribuyente, expresión de su capacidad económica. 2. La base imponible se determinará aplicando los regímenes previstos en el artículo 45 de esta Ley. 3. Para la cuantificación de de la base imponible se procederá, en los términos previstos en la presente Ley, por el siguiente orden. 1º. Se calificarán y cuantificarán las rentas con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles y las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán por diferencia entre los valores de transmisión y adquisición. 2º. Se aplicarán las reducciones del rendimiento neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta. 3º. Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen. 4º. Se deducirá la cuantía correspondiente al mínimo personal y familiar que la ley reconoce al contribuyente, en función de sus circunstancias personales y familiares. 5º. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible las reducciones previstas en el artículo 46 de esta Ley>>.

²¹² La coherencia con el principio de capacidad económica debe observarse en un doble plano <<por un lado, el objeto de la medición o aspecto del hecho imponible escogido debe ser revelador de la capacidad económica que se quiere gravar y, por otro lado, los métodos y regímenes de determinación de la base deben cuantificar ese objeto de forma que no quede desvirtuado>>. En MOCHÓN LOPEZ, L.: <<Apuntes acerca de la naturaleza jurídica de la base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta>>, *Información Fiscal*, núm. 52, 2002, pp.87 y ss.

²¹³ Véase GOROSPE OVIEDO, J.I.: <<La incoherencia en la configuración de la renta disponible por la Ley del Impuesto sobre la Renta>>, *Contabilidad y Tributación*, núm. 205, 2000, pp. 87 y ss.

²¹⁴ Las cautelas adoptadas por el legislador pretenden <<evitar que se ponga en duda la legalidad de las retenciones y pagos a cuenta en los casos en que el sujeto pasivo obtiene renta (será mejor decir ingresos que pueden llegar a ser renta), y no llega a tener renta disponible por no superar los mínimos personal y familiar>> porque <<los pagos a cuenta so obligaciones autónomas que se fundan en la certeza del nacimiento de la obligación tributaria futura. Basta que con que exista una probabilidad razonable de que llegue a nacer, para que esas obligaciones subordinadas sean plenamente aceptables sin tacha alguna de inconstitucionalidad>>. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre las Personas Físicas*, ob. cit. pp. 42 y ss.

preceptos señalados²¹⁵. Todo ello junto a la necesidad de simplificar el tributo motivó la elaboración del Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2002²¹⁶. El documento se elaboró a petición del Ministerio de Hacienda para la reforma de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. El Informe fue redactado por la Comisión para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presidida por LAGARES CALVO²¹⁷. El Informe centra su atención en el tratamiento fiscal de la familia y discapacitados pero una de las propuestas más relevantes se refiere a la modificación del procedimiento de cuantificación de la “renta disponible”. La propuesta modifica el procedimiento de determinación de la base imponible establecido en el artículo 15 de la ley del Impuesto reseñado con el objetivo de simplificar la estructura del tributo²¹⁸. A este respecto el Informe señala que <<la estructura que ahora se propone es todavía más simple que la establecida por la Ley 40/1998. Nítidamente el hecho imponible se hace coincidir con la renta total del ciudadano definida a efectos fiscales... Igual ocurre con el objeto del Impuesto, que si bien ya se configuró acertadamente en la Ley 40/1998 como renta disponible fiscal, ahora coincide además con la base imponible>>²¹⁹. El Informe propone alterar el orden de aplicación de las reducciones y vincular dicho procedimiento a los conceptos de “renta fiscal total”, “renta fiscal reducida” para llegar a la determinación

²¹⁵ Recurso de inconstitucionalidad núm. 1046/1999, admitido a trámite por providencia de 23 de marzo (Boletín Oficial del Estado de 6 de abril de 1999).

²¹⁶ Véase para un ampliación de la cuestión aborda el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002. Los objetivos de la reforma descansan en la potenciación del papel positivo del Impuesto en el proceso de convergencia de la economía española con los países de Europa. Además, entre los objetivos principales de la reforma del Impuesto destaca el lograr; mayor progresividad global, el acortamiento del impacto recaudatorio, la movilidad del ahorro y finalmente la simplificación del tributo. En todo caso, la Comisión considera que las propuestas contenidas en el Informe pueden incardinarse sin dificultad en la estructura vigente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin alterar en ningún caso su aspecto sustancial. Por todo ello, el Informe analiza el marco económico de la reforma del Impuesto, así como los resultados de la última reforma y las nuevas tendencias en la imposición sobre la renta. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2002), ob. cit., pp.19 y ss.

²¹⁷ La Comisión para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se constituyó mediante Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 28 de enero de 2002. Los trabajos de la Comisión dieron lugar al Informe sobre las propuestas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que fueron presentados el 3 de abril de 2002.

²¹⁸ A este respecto el Informe señala que <<la Ley 40/1998, si bien definió adecuadamente el hecho imponible y el objeto del Impuesto, quizá no extrajo todas las consecuencias necesarias de estas definiciones y de los procedimientos aplicables para alcanzar las bases imponible y liquidable>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2002), ob. cit., p.166.

²¹⁹ *Ibidem*, p.166.

de la “renta fiscal disponible”²²⁰. Aunque, la Comisión de reforma reconoce que el concepto de “renta fiscal” no ha sido recogido en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias²²¹. El Informe se refiere a la “renta fiscal total”, “renta fiscal reducida” y “renta fiscal disponible” como conceptos a los que sitúa en el procedimiento de liquidación del Impuesto. Para la Comisión de reforma, el concepto de “renta fiscal disponible” es el equivalente al contenido en el artículo 2.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias referido a “renta disponible”²²². La “renta fiscal disponible” constituye el verdadero objeto de gravamen del Impuesto mientras que los conceptos de “renta fiscal total” y “renta fiscal reducida” se vinculan con el procedimiento de determinación de la “base imponible”, así como, la “base liquidable” respectivamente. El Informe de la Comisión propone que el nuevo artículo 15 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas refleje la “renta fiscal total”, reducciones aplicables, “renta fiscal reducida”, mínimo personal y familiar, así como la “renta fiscal disponible”²²³. El procedimiento concluye con la determinación de la “base imponible general” y la “base imponible especial” con sus correspondientes bases liquidables (general y especial) del Impuesto. Otro aspecto relevante del Informe se refiere a la introducción de reducciones en los rendimientos de trabajo de la regulación del Impuesto. Las reducciones desde el punto de vista técnico *<<minoran los valores netos de esos rendimientos en una cuantía fija e igual para todos los contribuyentes>>*²²⁴. También, el Informe aborda la movilidad geográfica del “factor” trabajo y la prolongación de la actividad laboral con posterioridad a los 65 años para lo que se propone una serie de reducciones a favor de los contribuyentes afectados

²²⁰ *Ibidem*, p.95.

²²¹ Como señala el propio Informe *<<una de las carencias que se observa en el vigente texto legal es la falta de una definición adecuada de lo que debe entenderse por –renta fiscal total- y –renta fiscal reducida-, aunque define con precisión, en su artículo 2.2, lo que debe entenderse por “renta fiscal disponible”, que constituye el objeto de gravamen>>*. *Ibidem*, p.94.

²²² La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 2.2. que *<<el impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar>>*.

²²³ El Informe mantiene que en el procedimiento de liquidación contemplado en el artículo 15 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias *<<no solo se debería alterar el orden de aplicación de las reducciones sino que, además, se debería relacionar allí la renta fiscal total y la renta fiscal reducida, hasta llegar a la renta fiscal disponible, para hacer visible al contribuyente la lógica del tributo>>*. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2002), ob. cit., p.95.

²²⁴ *Ibidem*, p.118.

por dichas circunstancias²²⁵. Merece destacar la propuesta referida a la incorporación de la “deducción por maternidad” aplicable a la mujer con independencia de la realización de un trabajo por cuenta propia o ajena²²⁶. El tratamiento de la familia y su protección son aspectos que afectan especialmente a la configuración de la estructura del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como señala el propio Informe²²⁷. El tratamiento específico de la familia se realiza a través de propuestas sobre deducciones así como el establecimiento de una nueva metodología de estimación del mínimo personal y familiar que había sido criticada en la regulación vigente²²⁸. La revisión de la metodología se realiza mediante el establecimiento de una serie de principios referidos a la definición de las necesidades básicas del individuo²²⁹, su valoración mediante criterios objetivos²³⁰, la delimitación de las necesidades básicas de la familia según su número o tipología de

²²⁵ *Ibidem*, pp.109 y ss.

²²⁶ El objetivo de la deducción por maternidad es favorecer la incorporación de la mujer al mundo laboral. Adicionalmente a dicha deducción, la Comisión redactora del Informe considera que la nueva regulación debe incorporar una ayuda económica destinada a las mujeres con hijos menores de tres años. En especial a todas aquellas mujeres que desarrollan un trabajo por cuenta ajena o realizan una actividad económica fuera del hogar. La propuesta se articula a través de una “deducción” en la “cuota” del Impuesto que otorga el derecho a obtener la devolución de la misma, independientemente, de la compensación correspondiente por las retenciones y pagos a cuenta practicados sobre los ingresos.

²²⁷ En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2002), ob. cit., p.60.

²²⁸ La nueva determinación de la cuantía del mínimo personal y familiar contenido en la Ley del Impuesto se debe al cambio en la metodología de elaboración de la Encuesta de Presupuestos Familiares. Dicho documento sirvió de base para el cálculo del mínimo personal y familiar de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. La Comisión redactora del Informe de 2002 tuvo en cuenta las estimaciones realizadas por un grupo constituido en el Área de Estadística del Instituto de Estudios Fiscales y la colaboración del Instituto Nacional de Estadística, para la ampliación de la metodología del cálculo del mínimo personal y familiar

²²⁹ El Informe manifiesta que <<las necesidades básicas del individuo y de la familia deben definirse en términos relativos. Por tanto, esa definición no se hará en valores absolutos de mera supervivencia sino referida a la distribución que presenta el consumo de la totalidad de los hogares españoles. Se trata, en consecuencia, de un mínimo relativo más elevado que el mínimo absoluto de supervivencia, pues toma en consideración las circunstancias del individuo y de su grupo en el entorno social en que se desenvuelve para permitirle la cobertura de las necesidades que se consideran básicas en ese entorno, en lugar de limitarse a establecer una cifra representativa del consumo necesario para la pura supervivencia>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2002), ob. cit., p.98.

²³⁰ La valoración de las “necesidades básicas” por el Informe se fundamenta en un criterio objetivo al considerarse que <<como el mínimo personal y familiar pretende salvaguardar la suma necesaria para atender las necesidades básicas del contribuyente y de su familia, su valor ha de referirse a magnitudes de consumo que son, por otra parte, las que mejor se reflejan en la Encuesta de Presupuestos Familiares. Por todo ello, esta Comisión propone como estimador más adecuado del mínimo personal y familiar a efectos fiscales el que resulta como valor de la mitad del consumo del hogar situado en la proximidad de la mediana de la distribución de esta variable según los datos de la Encuesta de Presupuestos Familiares>>. *Ibidem*, p.98.

sus miembros²³¹, la equiparación fiscal de los adultos²³² y la universalidad del mínimo exento²³³. La estimación del cálculo del mínimo personal y familiar se fundamentó en la variable referida al “gasto por el hogar”²³⁴. Éste es definido como el <<gasto total del hogar después de eliminar, en el caso en el que la familia habite una vivienda de su propiedad, el alquiler imputado a dicha vivienda>>²³⁵. Los indicadores para definir las necesidades básicas pueden determinarse a través de valores correspondientes a la mitad del “gasto del hogar mediano”²³⁶ y a la mitad del “gasto medio por hogar”²³⁷ que por otra parte permiten definir los niveles de pobreza relativa. El Informe del año 1998 utilizó en las estimaciones del cálculo del mínimo personal y familiar a la media aritmética de la “mitad del gasto”, así como, la “mitad

²³¹ Según el Informe, las necesidades básicas del individuo y de la familia <<han de definirse tratando de manera diferente a los hogares que son distintos, por lo que se ajustan los umbrales básicos de necesidad en función del número y el tipo de miembros integrantes del grupo familiar, conforme a escalas de equivalencia propuestas por organismos internacionales y generalmente aceptadas>>. *Ibidem*, p.99. Adicionalmente, cabe señalar que en el Informe, las unidades de consumo equivalentes se obtienen ajustando el nivel de gastos de estos hogares de acuerdo con la escala de equivalencia “O.C.D.E. modificada”. Esta escala de equivalencia es utilizada en la actualidad en la mayoría de los Institutos Nacionales de Estadística de los países de la Unión Europea y la oficina estadística de la Unión Europea (Eurostat). La escala de la “O.C.D.E. modificada” asigna el valor 1 al primer adulto, el valor 0,5 a los siguientes adultos y el valor 0,3 a los niños.

²³² El Informe señala que <<la única excepción que se contempla respecto a las referidas escalas de equivalencia, en las que el segundo adulto de un hogar suele computarse por la mitad del valor del consumo del primero, la constituirá exclusivamente el criterio de que cuando un hogar esté formado por varios adultos, la deducción personal será idéntica para todos ellos, salvo que existan situaciones personales que deban estar especialmente protegidas, tales como la edad avanzada, las discapacidades y otras similares. En consecuencia, la Comisión propone que, cuando una familia esté formada por dos adultos, la deducción personal sea idéntica para cada uno de ellos, sin perjuicio de los mayores consumos básicos que puedan estimarse en función de la existencia de personas de edad más avanzada, personas discapacitadas u otras situaciones similares>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2002), ob. cit., p.99.

²³³ La Comisión de reforma considera que el mínimo personal y familiar debe agrupar a <<todos los conceptos que, por alterar el consumo necesario para la cobertura de las necesidades básicas del individuo o de su familia, incidan sobre su capacidad de pago medida a través de la renta fiscalmente disponible. Por ello, la Comisión considera que, al constituir la renta disponible fiscal el objeto de este Impuesto y definirse ésta como la que resulta de excluir de la renta neta el mínimo personal y familiar, éste mínimo debe quedar constituido por una cifra única, suma de todas las que correspondan por cada miembro integrante de la familia atendidas a sus especiales circunstancias>>. *Ibidem*, p.99.

²³⁴ La delimitación de la noción de “hogar” a efectos fiscales como elemento de la imposición familiar es uno de los conceptos más controvertidos en el Derecho Tributario. En este sentido LITTMAN señala que el error producido en la configuración de la tributación familiar consiste en la definición del “hogar” a efectos tributarios de conformidad con las normas jurídico-civiles y no de acuerdo a las circunstancias de hecho. En LITTMAN K.: <<Kritische Marginalien zur Kontroverse individuelle Veranlagung oder Haushaltsbesteuerung>>, *Finanz-Archiv*, vol. XXVII, 1968, p.185.

²³⁵ Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2002), ob. cit., p.86.

²³⁶ La delimitación del concepto “hogar mediano” precisa el conocimiento de la distribución del gasto entre los diferentes hogares. Esta distribución necesita ordenar a los hogares atendiendo a su nivel de gasto. Así el Informe define al “hogar mediano” como <<aquel, que, si se clasifican los hogares por el volumen de su gasto, divide a la totalidad de los hogares en dos partes con el mismo número de hogares en cada parte>>. *Ibidem*, p.99.

²³⁷ La “media del gasto por hogar” se obtiene dividiendo el gasto total entre el número de hogares que integran la población.

de la renta” correspondiente al “hogar medio” y al “hogar mediano”. El Informe del año 2002 eliminó la variable de la renta en las estimaciones del cálculo de los “mínimos exentos” y justifica la propuesta por razones metodológicas basadas en el concepto de “necesidad” que se identifica con el “gasto” y no con el “ingreso”. Los datos utilizados en la elaboración del Informe se refieren a la Encuesta de Presupuestos Familiares realizada por el Instituto Nacional de Estadística²³⁸. La estimación de las “necesidades básicas” del individuo y de la familia se puede realizar a través de la determinación de la “mitad del gasto del hogar medio”, “mitad del gasto del hogar mediano” o “media” de ambas valoraciones. Si bien, el Informe se decantó por la estimación realizada mediante el criterio de la “mitad del gasto del hogar mediano”. La Comisión a partir de esta variable analizó las características de los hogares cuyo gasto se situaba en las proximidades de ese umbral. Las características estudiadas se referían al gasto efectuado, número de miembros y unidades de consumo equivalentes. Estas últimas se obtuvieron ajustando el nivel de gastos de estos hogares a la escala de equivalencia “O.C.D.E. modificada”²³⁹. A partir de esta valoración, el Informe recogió la estimación del “consumo básico” y el “gasto básico total” estimado por hogar que se encuentra integrado por dos adultos (ponderación 1 cada uno) y un menor (ponderación 0,3)²⁴⁰. Finalmente, el Informe

²³⁸ En el momento de su elaboración solamente se disponía de la información para el último trimestre del año 2000 y de los tres primeros de 2001. Sin embargo, los trabajos realizados por el Instituto de Estudios Fiscales y el Instituto Nacional de Estadística permitieron la disponibilidad de los datos de la Encuesta de Presupuestos Familiares correspondientes al último trimestre de 2001. De este modo, a los efectos de la estimación del mínimo personal y familiar se utilizaron las informaciones correspondientes a los cuatro trimestres de ese mismo año.

²³⁹ El Informe señala que <<los hogares más próximos a la mitad del gasto correspondiente al hogar mediano, tienen un tamaño medio de 2,44 miembros reales y de 1,65 cuando su número se mide en unidades de consumo equivalentes, con un gasto de 6.828,81 euros, todo ello en valores corrientes. Por unidad de consumo equivalente el gasto del hogar próximo a la mitad del gasto mediano será, en consecuencia, de 6.828,81 euros/1,65, es decir, de 4.138,67 euros. El gasto equivalente que corresponde a un hogar estándar, formado por dos adultos y un menor 81,8 unidades de consumo equivalente) será, por tanto, de 7.449,61 euros, cuando se considera como umbral de las necesidades básicas la mitad del gasto del hogar mediano>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2002), ob. cit., p.101.

²⁴⁰ Los hogares más próximos a la “mitad del gasto” correspondiente al “hogar mediano” tienen un tamaño medio de 2,44 miembros reales y de 1,65 cuando su número se mide en unidades de consumo equivalentes, con un gasto de 6.828,81 euros. Por tanto, por unidad de consumo equivalente el gasto del hogar próximo a la mitad del gasto mediano es de 6.828,81 euros/1,65 es decir de 4.138,67 euros. De otra parte, la escala de la “O.C.D.E. modificada” asigna el valor 1 al primer adulto, el valor 0,5 a los siguientes adultos y el valor 0,3 a los niños. Por tanto, 4.138,67 euros x 1,8 equivale a 7.449,61 euros que es el gasto equivalente que corresponde a un hogar estándar formado por dos adultos más un menor (1,8 unidades de consumo equivalente). Por tanto, al menor le corresponde un gasto de 4.138,67 euros x 0,3 = 1.241,60 euros. El resto (7.449,61 euros – 1.241,60 euros) debe dividirse entre los dos adultos (es decir 6.208,01 euros/2, por lo que resulta 3.104,00 euros por adulto, en un hogar de carácter biparental. Por tanto, el mínimo personal correspondiente a un adulto se sitúa en 3.104 euros, cuando se toma como umbral de las

consideró que la “deducción personal” aplicable en los “mínimos exentos” es la misma para cada uno de los dos adultos integrantes de un hogar de carácter biparental. En cambio, la valoración del “gasto básico” del hogar monoparental referido a un solo adulto le corresponde una ponderación de uno. Finalmente, la Comisión redactora del Informe consideró innecesaria la revisión general de los mínimos personales y familiares en función de la información disponible en la Encuesta de Presupuestos Familiares y los criterios para determinar el gasto en consumo correspondiente a la cobertura de las necesidades básicas²⁴¹. En cambio, la Comisión consideró la adecuación del mínimo personal y familiar a las situaciones familiares especiales. Entre éstas se encuentran las familias numerosas y la discapacidad. En relación a las familias numerosas, el Informe propone que *<<se aumente el mínimo familiar en una cantidad apreciable, cuando se alcance el tercer hijo y que esa cantidad adicional se repita aumentada en los intervalos sucesivos que se consideren oportunos>>*²⁴². La Comisión estima que el coste adicional de los hijos a partir del segundo crece más rápidamente por ello el mínimo familiar debe reflejar el incremento en el consumo básico de la familia en el entorno del tercer descendiente. Esta propuesta justifica los mayores gastos en que incurren las familias numerosas para la satisfacción de sus necesidades básicas. Respecto del tratamiento del mínimo personal y familiar en las situaciones de discapacidad, el Informe propone su revisión para ajustarlo a los consumos básicos realmente originados. Para ello, la propuesta se refiere a que el nivel de necesidades básicas no se encuentre condicionado a la percepción de una renta superior a una determinada cuantía. Esta propuesta se fundamenta en que el referido mínimo debe reflejar el importe de las necesidades básicas de estas personas de forma independiente del nivel de renta efectivamente obtenido. Asimismo, la Comisión entiende que el mínimo personal y familiar debe atender a las circunstancias de envejecimiento del discapacitado especialmente a partir de los 65 años porque a partir de esa edad pueden aumentar los gastos destinados a la cobertura de las necesidades básicas. De forma complementaria, el Informe recogió la posibilidad de

necesidades básicas, la mitad del gasto del hogar mediano. En el caso de un menor, este mismo umbral se sitúa en los 1.241,60 euros. Para un adulto, cabeza de familia de un hogar monoparental el referido mínimo es de 4.138,67 euros.

²⁴¹ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias estimó el mínimo personal de los adultos en 3.305,57 euros (550.000 pesetas) y de los descendientes menores de 25 años en 1.202,02 euros (200.000 pesetas).

²⁴² En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2002), ob. cit., p.105.

aplicar el “mínimo” correspondiente por parte del contribuyente, cuando éste demostrase adecuadamente el sustento del discapacitado aunque no existiera convivencia entre ellos. La mayoría de las propuestas del Informe se recogieron en la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por la que se modifican las leyes del Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de los no Residentes²⁴³. La relevancia de las modificaciones realizadas por la reforma motivaron la refundición de las disposiciones afectadas en el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el

²⁴³ Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por la que se modifican las leyes del Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de los no Residentes (Boletín Oficial del Estado, núm. 303, de 19 de diciembre de 2002). La exposición de motivos hace referencia a la reforma parcial de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias en relación a <<la cuantificación de la renta disponible, es decir, la base imponible, y la cuantificación de la renta gravable, esto es, la base liquidable, se modifican con el objeto de simplificar la aplicación del impuesto y hacer más visible la percepción de la política tributaria dirigida a atender determinadas situaciones y al logro de objetivos concretos (...) la nueva reforma del Impuesto, a incrementar el importe del mínimo personal y familiar, esto es, la parte de la renta que, con carácter general, el contribuyente destina a atender sus necesidades y las de sus descendientes, con una especial atención a las familias numerosas. Igualmente, se incorporan nuevas reducciones en la base imponible, por hijos menores de tres años, por edad del propio contribuyente o de sus ascendientes, por gastos de asistencia de las personas mayores y por discapacidad, con las que se pretende adecuar la carga tributaria a las situaciones de dependencia. En concreto, se mejora el tratamiento fiscal de la familia y de las situaciones de discapacidad, aumentando, con carácter general, sus importes e incorporando una nueva reducción por asistencia, para, de este modo, atender en mayor medida las necesidades tanto del propio discapacitado como de las personas de quién dependen. Por otra parte, y con la finalidad de compensar los costes sociales y laborales derivados de la maternidad, se agrega un nuevo supuesto de deducción en cuota para las madres con hijos menores de tres años que trabajen fuera del hogar. Los rendimientos del trabajo mejoran su tributación al incrementarse el importe de la reducción por la obtención de este tipo de rentas y crearse dos reducciones específicas para estos rendimientos. La primera es la reducción por prolongación de la actividad laboral y la segunda es la establecida para facilitar la movilidad geográfica de los trabajadores, por lo que se sigue reduciendo la aportación de las rentas salariales a los ingresos públicos respecto a las demás fuentes de renta (...) se crea una nueva figura, los planes de previsión asegurados, cuyo régimen fiscal se equipara al de los planes de pensiones individuales siempre que cumplan con una serie de requisitos (...) en los rendimientos del capital inmobiliario derivados de viviendas en alquiler se mejora y simplifica el cálculo del rendimiento neto, introduciéndose un incentivo adicional para incrementar la oferta de las viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres. En los rendimientos del capital mobiliario se realizan cambios que suponen un avance en el proceso de fomentar el ahorro a largo plazo, objetivo que se persigue mediante una mayor neutralidad y una mejora en su tributación, lo que se materializa en un incremento de los porcentajes reductores aplicables y una disminución del plazo que ha de transcurrir para su aplicación, así como simplificando su régimen fiscal al minorar el número de los porcentajes previstos. En la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas se modifica el régimen de estimación objetiva con la adición de nuevas limitaciones, como la relativa al volumen de las compras, para adecuar en mayor medida el régimen fiscal al tamaño de la empresa, y la limitación a las actividades económicas desarrolladas en el ámbito territorial de aplicación del impuesto. Para incrementar la neutralidad en las actividades económicas se suprime el régimen de transparencia fiscal y se modifica el régimen de las entidades en atribución de rentas, con el objetivo de obtener mayor información sobre las actividades realizadas por estas entidades. En las ganancias y pérdidas patrimoniales destacan como novedades más importantes la minoración del tipo impositivo aplicable a la base liquidable especial y la ausencia de tributación por los reembolsos de las participaciones en los fondos de inversión de que sea titular el contribuyente, siempre que su saldo se reinvierta en participaciones de otros fondos>>>.

que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁴⁴.

4. La regulación de 2006 recopiladora de las ordenaciones anteriores. Informe para la reforma del Sistema Tributario Español

Las reformas parciales de la regulación de 1998 y la aprobación de un texto refundido fueron insuficientes para cohesionar la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las modificaciones realizadas en el texto regulador del tributo junto con la necesidad de <<*modernización del sistema tributario español, con una visión estratégica e integral*>> motivaron la aprobación de la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. La nueva regulación acometió, también, la reforma parcial del Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre la Renta de No Residentes e Impuesto sobre Sociedades²⁴⁵. Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la nueva ordenación retorna a la conceptualización de la “renta” contenida en las primeras regulaciones del tributo a la vez que recoge las últimas tendencias impositivas del entorno occidental. El objeto de gravamen del Impuesto es la “renta” en contraposición a la regulación anterior configurada en torno a la “renta disponible”²⁴⁶. El gravamen sobre la “renta neta” se configura como el

²⁴⁴ Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm. 60, de 10 de marzo de 2004).

²⁴⁵ Conviene señalar a este respecto que la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2006 suprimió el régimen de las sociedades patrimoniales introducido por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El régimen de las sociedades patrimoniales sustituyó al régimen de transparencia fiscal regulado desde la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El régimen de las sociedades patrimoniales tenía la finalidad de evitar el diferimiento de la tributación por parte de las personas físicas respecto de las rentas procedentes de bienes y derechos no afectos a actividades económicas mediante la interposición de una sociedad. De tal forma que el régimen de estas sociedades tributaba de una forma única y equivalente a la que resultase sobre los socios de forma independiente. La regulación de 2006 descarta el modelo de la integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades (fundamentalmente en el tratamiento unificado del ahorro). La consecuencia que se desprende de esta nueva regulación es el tratamiento tributario diferenciado del ahorro en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

²⁴⁶ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establece en su artículo 2 <<*objeto del impuesto. Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente*>>.

objeto de gravamen adoptado por la mayoría de los sistemas fiscales de la Unión Europea²⁴⁷. El rendimiento neto se determinará a través de la disminución del “rendimiento íntegro” en el importe de los “gastos deducibles”²⁴⁸. La composición de la renta se configura como ha señalado GARCÍA BERRO en <<una magnitud neta, susceptible de estar integrada por elementos positivos y negativos. En particular, la cifra de los rendimientos se determina con carácter general descontando de los rendimientos íntegros, el importe de los gastos correspondientes>>²⁴⁹. Los gastos deducibles al igual que en las regulaciones anteriores responden a la propia naturaleza de los rendimientos y no a criterios comunes. La nueva regulación no ofrece una definición de renta por lo que su contenido también se delimita a través de sus componentes. El artículo 2 de la nueva ordenación establece que <<constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador>>. La delimitación del hecho imponible se realiza como en las regulaciones predecesoras a través de la enumeración de los distintos componentes de la renta. También destaca en el hecho imponible la referencia a las presunciones de retribución de los rendimientos de trabajo y del capital²⁵⁰. Mención especial merecen las “imputaciones de renta” configuradas como un componente más del concepto de renta. Éstas al igual que en la regulación anterior se encuentran integradas por una serie de

²⁴⁷ Véase para una ampliación de la cuestión señalada ALARCÓN GARCÍA, G.: <<La determinación de los rendimientos netos en el ordenamiento alemán: relevancia para España y utilidad como modelo de armonización fiscal en la Unión Europea>>, *Impuestos*, t. I, 1997.

²⁴⁸ Esta previsión se establece para los rendimientos de trabajo, capital inmobiliario, capital mobiliario, y actividades económicas, en los artículos 19.1, 23.1, 26.1, y 28, respectivamente de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

²⁴⁹ En GARCÍA BERRO, F.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva dirigida por F. PÉREZ ROYO: *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 2008, pp. 81 y ss.

²⁵⁰ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establecía en su artículo 6 <<1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. 2. Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley. 3. A efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro. 4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 5. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital>>.

regímenes especiales con un tratamiento tributario específico para cada uno de ellos. Los regímenes especiales recogidos en la regulación son las “imputaciones de rentas inmobiliarias”, “régimen de atribución de rentas”, “transparencia fiscal internacional”, “derechos de imagen”, “régimen especial para trabajadores desplazados” y las “instituciones de inversión colectiva”. Sin embargo, la configuración del hecho imponible contiene una novedad al establecer la distinción entre la “renta general” y la “renta del ahorro” a efectos de la determinación de la base imponible en su artículo 6.3. La interpretación literal del precepto supone la existencia de un concepto de renta integrado por dos partes (renta general y renta del ahorro) a los solos efectos de la determinación de las bases imponibles (base imponible general y base imponible del ahorro) y las correspondientes bases liquidables (base liquidable general y base liquidable del ahorro). La regulación en el hecho imponible de la renta general y del ahorro posibilita como ha resaltado GARCIA BERRO su vinculación con la teoría del incremento patrimonial²⁵¹. Aunque, cabe poner de manifiesto que la base “general” y del “ahorro” son gravadas de forma sustancialmente diferente. La base liquidable general se somete a tributación progresiva. Mientras que la base liquidable del ahorro es gravada de un modo proporcional a través de la aplicación de un tipo fijo de gravamen independientemente de su importe²⁵². La nueva regulación ha mantenido una delimitación muy similar de los componentes de renta a las ordenaciones anteriores, aunque su configuración no responde absolutamente a un impuesto sintético por que determinadas fuentes de renta tienen un tratamiento fiscal diferenciado. El diferente tratamiento se pone de manifiesto en la base liquidable del ahorro²⁵³ a través de la

²⁵¹ A este respecto GARCÍA BERRO identifica <<la renta con el conjunto de bienes y derechos de contenido económico que se incorpora al patrimonio preexistente de un sujeto, incrementado su valor - ahorro, o bien permitiendo que, sin merma de dicho patrimonio, su titular acceda al disfrute de bienes y servicios – consumo ->>. En GARCÍA BERRO, F.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.81.

²⁵² La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio estableció una tarifa aplicable a la base liquidable general con cuatro tramos de renta, frente a los cinco de la normativa anterior. En relación a los tipos marginales se articulan a través de un mínimo del 24 por ciento y un máximo del 43 por ciento. Respecto, a la base liquidable del ahorro, cabe señalar que se encuentra gravada al tipo fijo de 18 por ciento. De la misma manera, los porcentajes de retención sobre los rendimientos, con carácter general, se sitúan en el 18 por ciento.

²⁵³ Los componentes que integran la renta del ahorro son las ganancias y pérdidas patrimoniales derivados de una transmisión y los rendimientos de capital mobiliario recogidos en el artículo 25 apartado primero <<los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad>> apartado segundo <<los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios>> apartado tercero <<rendimientos procedentes de operaciones de capitalización,

aplicación de un tipo fijo de gravamen de carácter proporcional frente a la base liquidable general a la que se aplica la tarifa progresiva. En este sentido, FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS señala que esta <<reforma fiscal establece un impuesto dual diferenciado en renta general y renta del ahorro, a efectos de determinación de la base imponible>>²⁵⁴. Desde este punto de vista, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aparece configurado respecto al gravamen de los componentes que integran la renta como un tributo con dos imposiciones tributarias diferenciadas delimitadas por la base del tributo. Otra cuestión relevante es el tratamiento de las circunstancias personales y familiares del contribuyente articulado a través de la aplicación de los mínimos exentos como en la regulación anterior²⁵⁵. Sin embargo, la nueva ordenación establece en la tarifa del Impuesto, a diferencia de la regulación anterior, un primer tramo amplio con la finalidad de garantizar una disminución de la carga tributaria a los contribuyentes en idéntica situación familiar con independencia de su nivel de renta. Por tanto, los mínimos personales y familiares, técnicamente, resultan gravados a tipo cero. De tal forma que, los contribuyentes no tributan por la renta destinada a cubrir sus necesidades vitales. La aplicación de un tipo cero a una parte de la renta consigue el mismo

de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales>>. A su vez se establecen regímenes diferenciados en relación a las ganancias y pérdidas patrimoniales para las transmisiones realizadas con anterioridad y posterioridad al 20 de enero de 2006. De la misma manera, las ganancias patrimoniales no justificadas se incluyen en la base liquidable general del período impositivo en el que se pongan de manifiesto al igual que las no derivadas de una transmisión de elementos patrimoniales. También se puede señalar, la exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual realizada por una persona en situación de dependencia.

²⁵⁴ En FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M.L.: <<Principales novedades introducidas por la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 75, 2006, p.54.

²⁵⁵ Como se recordará, el tratamiento de las circunstancias personales y familiares se realizaba mediante deducciones en la cuota con anterioridad a la aprobación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Esta regulación sustituyó las deducciones en cuota por un mínimo personal y familiar aplicable en la base imponible del Impuesto. Este procedimiento cuantificaba la parte de la renta destinada a satisfacer las necesidades del contribuyente que no se encontraba gravada por el Impuesto. Sin embargo, la aplicación de este procedimiento provocaba un incremento de la desgravación proporcional a los niveles de renta del contribuyente y por tanto contrario al principio de capacidad económica. En este sentido como CALVO VÉRGEZ ha explicado que <<la consecuencia de este esquema de reducción en la base imponible, cuando se vincula a un impuesto con tarifa progresiva, es que el beneficio para el contribuyente es directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta mayor beneficio), ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal de cada contribuyente. De este modo, se acepta que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tenga una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia>>. En CALVO VÉRGEZ, J.: <<Notas esquemáticas de las principales novedades contenidas en la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio>>, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2007, pp. 37 y ss.

efecto que la aplicación de las deducciones en la cuota del Impuesto. En consonancia con el nuevo procedimiento de aplicación del mínimo personal y familiar se suprimen determinadas reducciones sobre la base imponible vinculadas a las circunstancias del contribuyente. La supresión de las reducciones sobre la base supone su traslado a otros elementos de la estructura del Impuesto²⁵⁶. Las reformas tributarias realizadas en los Estados de la “eurozona”²⁵⁷ junto con la solicitud de medidas económicas por los agentes sociales²⁵⁸ aconsejaban acometer una serie de modificaciones en el sistema fiscal español. A tal fin, el Acuerdo del Gobierno español adoptado el 5 de julio del 2013 nombró una Comisión de Expertos para la elaboración de un documento de reforma del sistema tributario. La Comisión, presidida por LAGARES CALVO, estaba integrada por profesores universitarios y por técnicos de la Administración pública. Los trabajos de la Comisión se presentaron durante el mes de febrero de 2014 en el documento denominado Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español²⁵⁹. El documento contiene propuestas de reforma de los tributos principales del sistema fiscal como Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y sobre la imposición patrimonial²⁶⁰. También, el Informe incorporaba medidas relativas a los impuestos especiales (tabaco, alcohol, imposición medioambiental, actividad financiera) junto con propuestas relativas a las cotizaciones sociales y de lucha contra el fraude fiscal. La diversidad de medidas tiene por objeto la consecución de la consolidación fiscal a partir de la recomposición de la “base” de todos los tributos afectados por numerosas exenciones, bonificaciones y deducciones. Los objetivos del documento se encuentran en <<desplazar la carga tributaria desde la imposición directa hacia la indirecta>> y posibilitar <<rebajas sustanciales en las tarifas de los impuestos

²⁵⁶ A este respecto se puede señalar, la reducción por obtención de rendimientos de trabajo que se emplea en la determinación del “rendimiento neto” en lugar de, en la base imponible como establecía la regulación anterior.

²⁵⁷ En CALVO VÉRGEZ, J.: <<En torno a las principales reformas fiscales operadas en el seno de la eurozona con motivo de la actual crisis financiera>>, *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2014, pp.21 y ss.

²⁵⁸ En MENÉNDEZ MORENO, A.: <<Crónica de una reforma reiteradamente anunciada>>, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2014, pp.11 y ss.

²⁵⁹ Véase para una ampliación de la cuestión expuesta Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, 2014.

²⁶⁰ Se incluyen a este respecto: Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

directos y, en su momento, de las cotizaciones sociales>>²⁶¹. La mayoría de las propuestas contenidas en el citado documento se aplicaron sobre el sistema impositivo²⁶². En relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la reforma de dicho tributo se corresponde con los objetivos generales de reforma del sistema fiscal español²⁶³. Las propuestas afectan a la estructura del tributo con mayor incidencia en la supresión de las deducciones aplicables a la cuota y minoración de las reducciones sobre los rendimientos. Merece especial atención la propuesta de revisión terminológica de los vocablos “rendimientos” y el concepto de “renta” empleados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁶⁴. Desde esta perspectiva, el Informe aboga por <<*dotarlos de un mayor sentido económico y fiscal*>> con el objetivo de ofrecer <<*una mayor y mejor información al contribuyente en los documentos de la declaración y liquidación del tributo*>>²⁶⁵. A pesar de todo ello el propio Informe reconoce que <<*desde el punto de vista puramente económico en el concepto de renta no se incluyen las ganancias*

²⁶¹ En Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español (2014), ob. cit., p.80.

²⁶² En este sentido, se encuentra la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (Boletín Oficial del Estado, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014). También, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades. Por último, la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (Boletín Oficial del Estado, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

²⁶³ El Informe de reforma tributaria, de 2014 señala los siguientes objetivos dentro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: <<*Primero, recomponer las bases del Impuesto reduciendo sustancialmente los gastos fiscales que hoy se contienen en su regulación. Segundo, reducir sus tarifas para lograr un impuesto más eficiente y neutral, para lo que habrá de prestar especial atención a los tipos marginales de esas tarifas y conseguir aligerar el peso relativo de la imposición directa dentro del conjunto de ingresos públicos. Tercero, proponer medidas que faciliten la lucha contra el fraude fiscal y contra el trabajo informal, impulsando la incorporación de personas y colectivos a la población activa declarada. Cuarto, favorecer el ahorro y la neutralidad entre los distintos instrumentos en que se materializa ese ahorro*>>. En Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español (2014), ob. cit., pp.95 y ss.

²⁶⁴ La Comisión de reforma señala que <<*el término “rendimiento” debería aplicarse exclusivamente a los ingresos derivados del trabajo, del capital mobiliario o inmobiliario o de las actividades económicas, en lugar del término “rentas” que se utiliza en algunas ocasiones*>>. De la misma manera, <<*la “renta total del contribuyente” estaría constituida por la suma algebraica de los rendimientos anteriormente descritos y las ganancias y pérdidas patrimoniales*>>. Finalmente, <<*la “renta disponible fiscal” debería estar constituida por la diferencia entre la “renta total del contribuyente” y sus mínimos personales y familiares así como, en su caso, por el mínimo de dependencia*>>. *Ibidem*, p.97.

²⁶⁵ *Ibidem*, pp.96 y ss.

y pérdidas patrimoniales>>²⁶⁶. Por lo que se refiere a los componentes de la renta, el Informe mantiene la configuración vigente en la regulación del Impuesto, pero con la supresión de las reducciones aplicables a los distintos rendimientos. La Comisión, respecto a los rendimientos de trabajo, es partidaria de la aplicación de disminuciones fijas frente a la regulación actual de reducciones en el rendimiento neto y deducción en la cuota líquida²⁶⁷. Sobre esta propuesta, cabe destacar el voto particular de HERRERA MOLINA al señalar que la reducción *<<busca, en realidad, compensar a los perceptores de rendimientos del trabajo de las desventajas que la ley establece frente a las rentas del ahorro (cuyo régimen se justifica por la movilidad del capital) y a los rendimientos de actividades económicas (por el reconocimiento de gastos deducibles, por la existencia de diversos beneficios fiscales, por las menores posibilidades de control y por la posibilidad de estructurar el negocio mediante fórmulas societarias)>>²⁶⁸. Respecto al tratamiento de los rendimientos de capital inmobiliario, el Informe propone el establecimiento de un valor de referencia para todos los bienes inmuebles de naturaleza urbana o rústica. Dicho “valor” se determinará anualmente en función de variables como el “uso” o “valor de mercado” de los bienes inmuebles. Sin embargo, la propuesta más relevante se refiere a la integración en la base liquidable del ahorro de un “rendimiento imputado” por la propiedad de bienes inmuebles o su utilización por el contribuyente y su familia. En la base liquidable del ahorro se integrarían los rendimientos del capital inmobiliario, aquéllos derivados de la cesión de bienes inmuebles y los correspondientes al “régimen especial de rentas inmobiliarias” ²⁶⁹.*

²⁶⁶ Véase, el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, ob. cit., p.96. En relación al tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales el Informe admite que *<<la primera consideración que debe hacerse al tratar el gravamen de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF es la de que tales ganancias y pérdidas patrimoniales no se computan en el PIB y, por tanto, no forman parte de esa magnitud, que es la que constituye la guía esencial para la definición genérica de la base del IRPF. Sin embargo, como esas ganancias y pérdidas constituyen una evidente manifestación de la capacidad tributaria y como, además, resulta relativamente fácil transformar los rendimientos del capital en ganancias o pérdidas patrimoniales y viceversa, los sistemas fiscales habitualmente tratan de gravar estas ganancias en el seno del IRPF para evitar el complejo problema de su separación de los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario>>. Ibidem, p.129.*

²⁶⁷ La propuesta número ocho del Informe del Sistema Tributario Español propone que *<<debería sustituirse la actual minoración contenida en el art. 20.1 de la Ley del IRPF por una deducción, practicada en tales rendimientos, como estimación global de gastos no especificados, con una cuantía fija e igual para todos los perceptores de rendimientos de trabajo>>. Ibidem, p.115.*

²⁶⁸ Ibidem, p.434.

²⁶⁹ La Comisión redactora del Informe propone que *<<deberían integrarse en la base imponible del ahorro, sin reducción alguna en su cuantía, todos los rendimientos imputados por los inmuebles propiedad del contribuyente, de uso propio o de su familia, así como los obtenidos por la cesión a terceros de esta clase de bienes, una vez que, en este último caso, sean descontados los gastos*

Sin embargo, el Informe se manifiesta a favor de la supresión de la técnica de la “imputación de rentas”, en tanto que, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se actualice al nuevo “valor de referencia”²⁷⁰. Sobre esta propuesta, también, cabe resaltar el voto particular de HERRERA MOLINA porque *<<se imputa un rendimiento que no guarda relación alguna con la utilidad real derivada de la vivienda, ni tampoco con la carga tributaria que se haya soportado al adquirir la vivienda, ni tan siquiera con los gastos que de ella derivan. En este sentido, la cuantía especificada de las rentas imputadas al contribuyente resulta, en puridad, una renta ficticia>>*²⁷¹. Por lo que se refiere a los rentas de actividades económicas, en consonancia con la eliminación de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, el Informe propone la supresión de dicha “técnica” respecto al método de estimación directa. En relación a las propuestas sobre los rendimientos de capital mobiliario, el Informe mantiene el tratamiento tributario de la regulación vigente, salvo la recomendación de la supresión de la “exención” relativa a los dividendos y participaciones vigente en el Impuesto. Finalmente, en el tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales, la Comisión propone la supresión de la actualización de los valores de adquisición de los bienes inmuebles tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades²⁷². La justificación de esta medida radica en posibilitar la equiparación del tratamiento fiscal de las ganancias y pérdidas con los derivados de capitales mobiliarios²⁷³. La propuesta del Informe sobre la integración de los componentes de la renta se basa en la compensación del saldo negativo de las ganancias y pérdidas patrimoniales con los rendimientos

fiscalmente deducibles, sin incluir entre ellos los que correspondan a carga financieras derivadas de su adquisición o mejora, para hacerlo compatible con la eliminación de la deducción por intereses en el caso de la compra>>. Ibidem, p.126.

²⁷⁰ La propuesta número catorce del Informe del Sistema Tributario Español recomienda que *<<una vez que se establezca el nuevo procedimiento de valoración de inmuebles elaborado por el Catastro y se hayan estimado todos los valores de referencia de tales inmuebles, debería excluirse de la base del IRPF la actual imputación de rendimientos inmobiliarios, sustituyéndose esa imputación por el reformado Impuesto sobre Bienes Inmuebles>>. Ibidem, p.127.*

²⁷¹ Ibidem, p.430.

²⁷² La Comisión redactora del Informe propone que *<<debería suprimirse la corrección de los valores de adquisición de bienes inmuebles con índices que reflejen la depreciación monetaria experimentada entre el momento de su compra y el de su enajenación a efectos del cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF y en el IS, para reducir así el ámbito de las indexaciones de rentas y rendimientos y equiparar el tratamiento fiscal de estas ganancias y pérdidas con el de las derivados de capitales mobiliarios>>. Ibidem, pp.134 y ss.*

²⁷³ El Informe recomienda que *<<debería suprimirse la diferenciación fiscal entre ganancias y pérdidas patrimoniales de corto y largo plazo de obtención e incluirse la totalidad de esas ganancias y pérdidas dentro de la base del ahorro del IRPF>>. Ibidem, p.134.*

de capital sin limitación alguna²⁷⁴. En relación a la determinación de la “base”, el Informe recomienda el mantenimiento diferenciado de los componentes de la renta partir de la “base Imponible general” y la “base imponible del ahorro” establecido en la regulación vigente²⁷⁵. El documento amplía el contenido de la base imponible del ahorro al aglutinar componentes de la renta vinculados al ahorro²⁷⁶. La Comisión de reforma mantiene la aplicación de los mínimos personales y familiares en la base del Impuesto por motivos de <<transparencia informativa de la base imponible>>²⁷⁷. La propuesta sobre adecuación del Impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente se mantiene en la base liquidable al igual que en la regulación vigente²⁷⁸. La propuesta del Informe sobre la tarifa progresiva aplicable a la base liquidable general se fundamenta en la disminución de tipos nominales de gravamen y tramos de renta²⁷⁹. Mientras que, la recomendación del Informe sobre la base liquidable del ahorro se refiere a su imposición a través de un tipo único de

²⁷⁴ La propuesta número dieciocho, letra d), del Informe del Sistema Tributario Español estima que <<debería compensarse el saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales con los rendimientos de los capitales mobiliarios e inmobiliarios incluidos en la base del ahorro del IRPF, aunque mientras que no se alcance el equilibrio presupuestario estructural y debido a las especiales circunstancias de la actual crisis económica, la compensación anteriormente propuesta podría limitarse en cada ejercicio a un porcentaje de los rendimientos del capital, tanto mobiliario como inmobiliario, incluido en la citada base>>. *Ibidem*, p.134.

²⁷⁵ La Comisión de reforma explica que <<la “base imponible general” y la “base imponible de ahorro” resultarían de la división de la renta total del contribuyente, tomándose en la base imponible general la suma algebraica de los rendimientos del trabajo y de los rendimientos de explotaciones económicas de su titularidad>>. *Ibidem*, p.97.

²⁷⁶ El Informe sobre la reforma del Sistema Tributario Español, de 2014 señala en su propuesta número uno que <<en la base imponible del ahorro se incluirían los rendimientos del capital mobiliario, los imputados por los inmuebles propiedad del contribuyente destinados al uso propio de su titular y su familia, incluido el del inmueble del domicilio cuando tal vivienda sea de su propiedad, y los rendimientos de los inmuebles cedidos a terceros mediante arrendamiento, así como la suma algebraica de ganancias y pérdidas patrimoniales>>. *Ibidem*, p.97.

²⁷⁷ En Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español (2014), ob. cit., p.98.

²⁷⁸ La Comisión de reforma propone que <<la “base liquidable general” resultaría de la imponible general las “reducciones por situaciones de dependencia y envejecimiento” y las “reducciones por pensiones compensatorias” hasta el límite de la cuantía de esa base imponible general. A su vez, la “base liquidable del ahorro” estaría constituida por la “base imponible del ahorro” disminuida en la cantidad que se compensase, dentro de los límites establecidos, por el resultado neto de ganancias y pérdidas patrimoniales y por las cuantías no compensadas en la base general de las “reducciones por situaciones de dependencia y envejecimiento” de las “reducciones por pensiones compensatorias”>>. *Ibidem*, p.98.

²⁷⁹ La propuesta número treinta del Informe del Sistema Tributario Español señala que <<la tarifa progresiva, aplicable a la base liquidable general del IRPF, debería responder a los siguientes criterios: a) El tipo nominal mínimo de esa tarifa debería experimentar una reducción importante respecto al 24,75 % actual, cuando resulte posible atendiendo a las exigencias de la consolidación presupuestaria. b) El número de tramos de la tarifa progresiva no debería ser superior a cuatro, para mejorar la transparencia y racionalidad de las decisiones económicas de los contribuyentes (...)>>. *Ibidem*, p.160.

gravamen coincidente con el tipo mínimo de la tarifa progresiva²⁸⁰. El Informe concluye con el establecimiento de un método de “calibración” de la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación a la distribución de la carga impositiva del tributo. En el caso de resultados que *<<fuesen negativos para esa distribución, deberían ser cuidadosamente valorados y compensados>>*²⁸¹. Para ello, este documento establece cuatro variables de calibración de la reforma del Impuesto. Entre estas variables se encuentra: *<<la primera, los tipos de la tarifa; la segunda, el ámbito de sus tramos; la tercera, la deducción de gastos no justificables en los rendimientos de trabajo y, la cuarta y última, la deducción en la cuota para evitar el pago del impuesto a los contribuyentes con reducidos rendimientos de trabajo>>*²⁸². El Informe recomienda el ajuste de dichas variables con el objetivo evitar la neutralización una carga impositiva no deseada que pudiera aparecer como consecuencia de una reforma tan extensa, profunda y compleja²⁸³.

El análisis de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los informes de reforma ha puesto de relieve la confluencia del tributo con los principios tributarios establecidos en la Constitución Española en especial con el de capacidad económica. También se puso de relieve la coordinación fiscal de la regulación del Impuesto con los sistemas tributarios de los países del entorno de la Unión Europea en materia de imposición personal sobre la renta de las personas físicas. El examen de las regulaciones del Impuesto comprobó la ausencia de una definición del concepto de renta que era suplida con la enumeración de sus componentes en el hecho imponible. Las sucesivas ordenaciones del Impuesto

²⁸⁰ La Comisión redactora del Informe propone que *<<el tipo nominal aplicable a la base liquidable del ahorro debería coincidir con el tipo nominal de la escala progresiva del impuesto o, al menos, situarse en sus proximidades>>*. *Ibidem*, p.160.

²⁸¹ *Ibidem*, p.161.

²⁸² En Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español (2014), ob. cit., p.161. Sin embargo, téngase en cuenta el “voto particular” sobre los rendimientos del trabajo de HERRERA MOLINA al señalar que *<<desde luego, la actual reducción por percepción de rendimientos del trabajo no es la única solución técnica posible para compensar las desventajas de las rentas del trabajo frente a otro tipo de rendimientos (particularmente en el caso de las rentas bajas y medias, con menor capacidad de ahorro). Teóricamente es posible que una deducción de la cuota combinada con la adecuada calibración del impuesto consiga efectos adecuados en el sentido de que no se perjudique en términos absolutos ni relativos a los perceptores de rentas del trabajo>>* además *<<la “calibración” de la reforma debe realizarse teniendo en cuenta que el informe propone un tratamiento claramente más favorable para las rentas del ahorro. Pues bien, como complemento de tales medidas, creo que es necesario insistir, aún más de lo que ya se hace, en la necesidad de “equilibrar” favorablemente el tratamiento de los rendimientos del trabajo (particularmente los de modesta y media cuantía)>>*. *Ibidem*, pp.436 y ss.

²⁸³ *Ibidem*, p.161.

alteraron la configuración inicial de los componentes de renta aunque la denominación de los rendimientos gravados se mantuvo en términos similares. Los componentes de renta recogidos en las regulaciones del Impuesto son los rendimientos de trabajo, capital, actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales. También el Impuesto sometía a gravamen a las imputaciones de renta pero éstas se regulaban al margen del hecho imponible a través de un régimen especial de tributación. Con el propósito de profundizar en el concepto de renta contenido en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se realiza a continuación un análisis del hecho imponible. Éste se configura como un elemento fundamental en la estructura del Impuesto determinante para la delimitación del concepto de “renta gravable”.

III. EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO. LA OBTENCIÓN DE RENTA

El estudio de la evolución del sistema fiscal español reveló la dependencia del gravamen sobre la renta de las personas físicas respecto del sistema tributario en el que se aplicaba. En el mismo análisis se comprobó la influencia de los informes de reforma del tributo en la configuración final del gravamen sobre la renta de las personas físicas. Una vez examinada la consolidación del sistema tributario y los primeros gravámenes sobre la renta. El objeto de estudio de nuestro trabajo entronca directamente con el análisis de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus informes de reforma. Este examen puso de manifiesto su confluencia con los principios tributarios recogidos en la Constitución Española y la coordinación fiscal con los países del entorno de la Unión Europea. También se comprobó la ausencia de una definición del concepto de renta en todas las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por ello, la delimitación de dicho concepto se realizaba a través de la enumeración de sus componentes en el hecho imponible recogidos en los textos reguladores del tributo. Si bien, las sucesivas ordenaciones del Impuesto alteraron la configuración inicial de los componentes de renta, cabe señalar que, la enumeración de los rendimientos gravados se mantuvo en términos similares. El análisis en este momento abordado

prosigue con el estudio del hecho imponible recogido en todas las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁸⁴.

El hecho imponible es uno de los elementos esenciales de la estructura del tributo y configura el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁸⁵. El hecho imponible es delimitado por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria al establecer que *<<el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal>>*²⁸⁶. Sin embargo, la existencia de obligaciones materiales y formales del obligado tributario sugiere que determinadas prestaciones patrimoniales pueden originarse de la realización de “presupuestos de hecho” distintos al contenido en el hecho imponible²⁸⁷. A este respecto MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ han señalado que *<<no todas*

²⁸⁴ La extensión en la regulación del hecho imponible en las distintas normas del Impuesto ha sido variada. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dedicaba su Título II, la cual comprendía los artículos del 5 al 10. En cambio, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias sólo dedicaba los artículos 6 y 7 de su Capítulo primero de su Título primero. Esta opción por el legislador obedecía a las necesidades de simplificación de la excesiva complejidad de la regulación de 1991 como se reconocía en la exposición de motivos de la ordenación de 1998. Estas consideraciones también pueden advertirse de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto de la regulación de 1991. Véase CERVERA TORREJON, F.: *<<Hecho imponible>>*, en la obra homenaje a LUIS MATEO, coordinada por E. SIMÓN ACOSTA, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Pamplona, Aranzadi, 1995, pp. 78 y ss.

²⁸⁵ Véase PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, Civitas, Madrid, 1997, p.121. En este mismo sentido MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ han señalado que durante mucho tiempo *<<existió una coincidencia básica en erigir el hecho imponible en paradigma del edificio jurídico tributario, en cuanto único elemento de Derecho Tributario material capaz de aglutinar los restantes y de constituirse en eje del Derecho Tributario sustancial>>*. Sin embargo, la aparición de nuevas construcciones jurídicas en torno al tributo que se apartaban de la teoría de la obligación motivaron una pérdida de la relevancia adquirida por el hecho imponible. Estas circunstancias en torno a la misión que desempeñaba el hecho imponible en la estructura del impuesto motivo que la doctrina científica delimitará fundamentalmente su contenido de acuerdo a sus funciones. En MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., p.327.

²⁸⁶ En artículo 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

²⁸⁷ El artículo 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria regula la relación jurídico-tributaria de la cual se derivan una serie de obligaciones materiales y formales para el contribuyente al señalar que *<<1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. 2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento. 3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley. 4. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas>>*.

las prestaciones patrimoniales, y no únicamente las formales, nacen de modo necesario de la realización del hecho imponible, puesto que, las mismas pueden surgir de la realización de otros presupuestos de hecho diferentes>>²⁸⁸. La existencia de “presupuestos de hecho” diferentes al contenido en el hecho imponible es aceptada por la mayoría de la doctrina científica. En este sentido CHECA GONZÁLEZ señala que <<el tributo se articula también a través de otros presupuestos de hecho distintos al hecho imponible>>²⁸⁹. Esta aparente multiplicidad de “presupuestos” que se producen e integran en el tiempo es resuelta por PÉREZ DE AYALA PELAYO de acuerdo a una <<unidad teleológica objetiva>> del hecho imponible²⁹⁰. La interpretación teleológica del hecho imponible se fundamenta en la integración de los presupuestos de hecho contenidos en la regulación del tributo. El examen del hecho imponible en nuestro trabajo se justifica por la conexión necesaria que existe de una parte entre los componentes de la renta entre sí y por otra de dichos elementos con el contribuyente. La doctrina científica explica esta conexión necesaria a través de la existencia de una relación causal entre la renta (elemento objetivo) y el contribuyente (elemento subjetivo)²⁹¹. El elemento objetivo del hecho imponible es definido por SAINZ DE BUJANDA como <<un acto, un hecho o una situación de una personas o de sus bienes que puede ser contemplado desde varios aspectos (material, espacial, temporal o cuantitativo) cada uno de los cuales puede, a su vez, ligarse con los demás de muy distintas maneras, lo que se traduce en la aparición de una gama vastísima de presupuestos objetivos>>²⁹². El mismo autor señala que el elemento subjetivo es <<la relación, preestablecida también en la ley, en la que debe mostrarse el sujeto pasivo del tributo con aquel primer elemento (objetivo), a fin de que pueda surgir el crédito

²⁸⁸ En MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., p.299.

²⁸⁹ CHECA GONZÁLEZ, C.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p.109.

²⁹⁰ PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.105.

²⁹¹ El hecho imponible se compone <<siempre de dos elementos: un elemento objetivo y un elemento subjetivo (...) El elemento objetivo del hecho imponible es un acto, un hecho, una situación de la persona o de sus bienes. Es, en definitiva una situación de hecho que puede ser contemplada desde varios aspectos: material, espacial, temporal y cuantitativo>>. En PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas de Derecho Financiero*, ob. cit., pp.348 y ss. Véase también para una ampliación de la cuestión tratada JARACH, D.: *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo*, Abelardo-Perrot, Buenos Aires, 1943.

²⁹² En SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1979, p.172.

impositivo del ente público>>²⁹³. El enlace de todos los elementos se ha materializado en el hecho imponible a través de la expresión “obtención de renta” recogida en todas las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁹⁴. También, el presupuesto de hecho se encuentra incluido en la expresión “obtención de renta” que permite la relación entre el elemento objetivo y subjetivo del Impuesto. En este sentido PALAO TABOADA señala que <<*la frase obtención de la renta encierra in nuce el presupuesto de hecho del impuesto, pues hace referencia tanto a la acción que lo constituye, como al objeto de ésta y, por tanto, a la relación que ha de existir entre uno y otro*>>²⁹⁵. Además en este análisis se debe tener en cuenta la multiplicidad de “presupuestos de hecho” recogidos en las normas para cada tributo que en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aparecen configurados como “modalidades” de obtención de renta. Entre las modalidades de “obtención de renta” se encuentran las presunciones e imputaciones de renta que serán analizadas a continuación²⁹⁶. La primera observación sobre la expresión “obtención de renta” ha de referirse a su vaguedad e imprecisión resaltada por la doctrina científica²⁹⁷. De esta primera constatación se desprende la dependencia del término “obtención” respecto de los elementos que integran la noción de renta. En este sentido PÉREZ DE AYALA PELAYO pone de manifiesto que dicha expresión implica una <<*falta de contenido autónomo, por cuanto el significado del mismo hay que remitirlo o ponerlo en relación con cada uno de los componentes de la renta, según vienen definidos y configurados en los preceptos legales correspondientes*>>²⁹⁸. Como es sabido los componentes de renta recogidos en las regulaciones del Impuesto son los rendimientos de trabajo, capital, actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales junto con las imputaciones de renta. Estas últimas aparecían contempladas en los gravámenes anteriores a las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²⁹³ *Ibidem*, p.172.

²⁹⁴ LÓPEZ BERENGUER distingue un elemento causal al señalar que <<*el hecho imponible exige la concurrencia de un tercer elemento, sin cuya existencia no se produce: el que relaciona o vincula al elemento objetivo con el subjetivo del hecho imponible*>>. En LÓPEZ BERENGUER, J.: *El nuevo IRPF y el nuevo impuesto sobre los no residentes*, ob. cit., p.74.

²⁹⁵ En PALAO TABOADA, C.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1980, p.48.

²⁹⁶ Entre las modalidades de obtención de rendimientos se pueden distinguir a los siguientes: Rentas realmente obtenidas por el sujeto, rentas presuntas, rentas ficticias, rentas atribuidas, rentas imputadas, y rentas procedentes de operaciones vinculadas. En LÓPEZ BERENGUER, J.: *El nuevo IRPF y el nuevo impuesto sobre los no residentes*, ob. cit., pp.80 y ss.

²⁹⁷ En PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.84.

²⁹⁸ *Ibidem*, p.85.

En dichos gravámenes se recogían expresiones referidas a la “atribución de renta” y a la “obtención de renta”²⁹⁹. Ambas se referían a la afluencia de renta al contribuyente como objeto gravable. La diferenciación entre ellas se encontraba en la forma en que se obtenía la utilidad gravada ya sea como percepción efectiva o como goce y disfrute de bienes patrimoniales. En este sentido GARCÍA NOVOA ha señalado que en las regulaciones del Impuesto junto a la “obtención de renta” <<se haya previsto también la imputación de rentas como criterio que identifica el elemento subjetivo del hecho imponible>>³⁰⁰. Las imputaciones de renta se caracterizan porque no se produce un ingreso real en el patrimonio, sino que se atribuye capacidad económica al contribuyente por el uso y disfrute de determinados elementos patrimoniales³⁰¹. Desde esta perspectiva la explicación del concepto de renta exclusivamente desde la entrada de un ingreso efectivo en el patrimonio del sujeto pasivo carece de toda fundamentación. Esta aparente contradicción ha sido resuelta por la doctrina científica a través de la existencia del principio constitucional de capacidad económica en la determinación de la materia gravada por el tributo. En este sentido PÉREZ DE AYALA PELAYO señala que <<el legislador tributario no está vinculado por esos conceptos naturales de renta, ya sean naturales económicos o naturales jurídicos. El legislador es soberano para delimitar el objeto del tributo, siempre que sea indicativo de capacidad económica>>³⁰². Las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incorporaron de una u otra forma a las imputaciones de renta como materia gravable indicativas de la capacidad económica del contribuyente. Por todo ello, las aportaciones doctrinales han

²⁹⁹ La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario implantó el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas en el que se recogía en la regulación del hecho imponible dos presupuestos normativos bien diferenciados entre sí como son la “atribución de renta” y la “obtención de renta”. El Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 4 que <<constituye el hecho imponible la obtención por personas físicas o la atribución a éstas de la renta determinada conforme a los preceptos de esta Ley, en el período de la imposición>>. La “atribución de renta” se refería a aquella percibida por otros sujetos pero era imputada a otro contribuyente. Mientras que la “obtención” de ingresos era realizada por el propio obligado tributario.

³⁰⁰ En GARCÍA NOVOA, C.: <<Los sujetos pasivos en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.74.

³⁰¹ La renta no sólo se obtiene a través de <<la percepción de rendimientos de trabajo personal, de renta de explotaciones económicas o derivadas de actividades profesionales o artísticas, de rendimientos del capital y de incrementos de patrimonio, sino que también se obtiene renta mediante la “imputación” de determinados rendimientos al sujeto pasivo>>. En PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la renta*, ob. cit., pp.85 y ss.

³⁰² *Ibidem*, p.85.

vinculado la “obtención” con la titularidad de goce y disfrute de la renta³⁰³. Finalmente, la regulación vigente aprobada por Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio reunió en torno a la “obtención de renta” a todas las “modalidades” que aparecían dispersas con anterioridad en los textos reguladores del tributo. Las modalidades de obtención de renta se referían a las imputaciones y presunciones. La técnica utilizada se fundamentó en la integración en el concepto de renta de todos los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales así como las presunciones e imputaciones. También, la expresión “obtención de renta” ha sido explicada a partir del resultado de la norma definida por el legislador³⁰⁴. En este caso la “obtención” se encuentra vinculada con las normas contenidas en la ley del Impuesto como consecuencia de la falta de autonomía de dicha acepción³⁰⁵. La vinculación de la “obtención de renta” con las normas del Impuesto es explicada a través de los elementos que componen la estructura de las normas jurídicas. Los elementos configuradores de la estructura de las normas jurídicas son el “presupuesto de hecho” y la “consecuencia jurídica”. La “obtención de renta” como presupuesto de hecho del Impuesto enlaza con la consecuencia jurídica que se corresponde con el nacimiento de la obligación tributaria. En este sentido MENÉNDEZ MORENO ha señalado que en el hecho imponible se recogen tanto <<las circunstancias que conforman el hecho imponible, deben venir descritas en una norma de rango legal y han de reflejar necesariamente la capacidad económica de quienes lo realizan, de acuerdo con las exigencias de los principios constitucionales de legalidad y capacidad>> como <<la consecuencia jurídica derivada de la realización del hecho imponible consistente... en el nacimiento de la obligación tributaria>>³⁰⁶. Las normas tributarias deben formular el concepto de renta de acuerdo a la “obtención” de sus componentes. De la misma manera, la expresión “obtención de renta” implica como ha señalado SAINZ DE BUJANDA <<la necesidad de enunciar los elementos que han de computarse para determinar

³⁰³ La obtención de renta <<significa ostentar un título jurídico por virtud del cual los ingresos que forman su componente positivo son apropiados por el sujeto pasivo; equivale por tanto, a poseer la titularidad de las Rentas>>. En PALAO TABOADA, C.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob.cit. p.48.

³⁰⁴ En SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, t. IV, ob. cit., p.580.

³⁰⁵ PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.84.

³⁰⁶ En A.A.V.V.: *Derecho Financiero y Tributario, parte general, Lecciones de Cátedra*, 8ª ed., dirigida por A. MENÉNDEZ MORENO, Lex Nova, Valladolid, 2007, p.191.

si, a efectos del nacimiento de la obligación tributaria, ha habido o no percepción de renta>>³⁰⁷. El interés por este planteamiento se manifiesta en la relación del hecho imponible con otros elementos de la estructura del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁰⁸. La exigencia de esta fundamentación requiere que el contenido de la regulación del hecho imponible sea preciso y concreto. Esta configuración tiene como objetivo evitar como ha señalado RAMALLO MASSANET <<los problemas de la cuantificación de las prestaciones y en particular de la base imponible>>³⁰⁹. La delimitación del contenido de “obtención de renta” implica que esta expresión se debe poner en relación con las propias normas reguladoras del tributo mediante una interpretación integradora y sistemática de dicho articulado³¹⁰. Los problemas de cuantificación del gravamen sobre la renta derivados de la falta de una interpretación sistemática se manifestaron con la aprobación de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. El artículo 28.1 de la citada norma vinculaba el hecho imponible a la naturaleza jurídica y económica del presupuesto de hecho al señalar que <<el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria>>³¹¹. Esta regulación limitaba la interpretación del concepto de renta en el Impuesto a partir de un enfoque económico. La interpretación restrictiva del concepto de renta configurada desde un punto de vista económico se explicaba a partir de la entrada “efectiva” de un ingreso en el patrimonio del sujeto pasivo³¹². La doctrina científica explicaba la interpretación

³⁰⁷ En SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, t. IV, ob. cit., p.580.

³⁰⁸ La regulación del hecho imponible en la norma tributaria debe ser precisa y concreta a fin de evitar como ha señalado RAMALLO MASSANET <<los problemas de la cuantificación de las prestaciones y en particular de la Base imponible>>. En RAMALLO MASSANET, J.: <<Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria>>, *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 20, 1978, p.606.

³⁰⁹ *Ibidem*, p.606.

³¹⁰ A este respecto, cabe señalar que, la norma tributaria aparece vinculada con el principio de justicia. En este sentido PALAO TABOADA ha señalado que <<el hecho de que la justicia constituya un punto de vista insuprimible sobre la Hacienda pública es lo que realmente presta autonomía y da sentido al Derecho Financiero. Es este dato esencial el que pone en comunicación el Derecho Financiero con el gran tronco común del ordenamiento jurídico>>. En PALAO TABOADA C.: *Derecho Financiero y Tributario*, 2ª ed., t. I., Colex, Madrid, 1987, pp.27 y ss.

³¹¹ Artículo 28.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

³¹² En este sentido, el Consejo de Estado de acuerdo al artículo 28 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria fundamentaba la naturaleza económica en que <<la finalidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, parece indudable que el hecho imponible ha de ser en este caso un presupuesto de naturaleza económica, lo cual equivale a decir que la obligación tributaria no nace de ningún acto jurídico, sino de un hecho económico tangible. No se puede exigir el impuesto sobre la renta por simples expectativas o derechos de crédito que no se sabe, hasta el momento de hacerlos efectivos, si van a generar o no una renta, un ingreso real>>. En Consejo de

económica y jurídica del presupuesto de hecho a partir de una confluencia de ambos aspectos en el tributo. Es decir, un hecho, acto o negocio jurídico pueden considerarse como una realidad económica y jurídica que asciende al mundo jurídico tributario a través de las regulaciones normativas³¹³. Esta fundamentación pone de manifiesto la falta de correspondencia terminológica entre la realidad y su plasmación jurídica en los textos legales. La delimitación de una realidad o hecho considerado en sí mismo se realiza en la descripción del hecho imponible. Aunque, cabe resaltar que la falta de correspondencia también se produce entre las disciplinas integrantes del ordenamiento jurídico como se ha referido RAMALLO MASSANET en relación a conceptos comunes utilizados en el “Derecho Civil” y en el “Derecho Fiscal”³¹⁴. En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional al señalar que *<<las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengán sometidas>>*³¹⁵. La dificultad en la interpretación del presupuesto de hecho de los tributos fue resuelta por la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Esta regulación estableció la prevalencia de la calificación jurídica de los hechos, actos o negocios frente a otros métodos de interpretación de los textos legales³¹⁶. A este respecto, el artículo 13 de la citada disposición establece que *<<las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma*

Estado: Dictamen núm. 42.101, de 5 de julio de 1979, sobre el Anteproyecto de reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, p. 25.

³¹³ En CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero, Derecho Tributario, parte general*, ob. cit., p.157.

³¹⁴ Véase RAMALLO MASSANET, J.: *<<Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. TROTABAS y F. GENY>>*, *Revista de la Facultad de Derecho Universidad Complutense*, núm.46, 1973, pp. 7 y ss. A este respecto, la solución recogida por PÉREZ DE AYALA PELAYO se fundamenta en el reenvío del concepto de una a otra disciplina y en el alcance distinto del concepto para cada disciplina. Véase PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas de Derecho Financiero*, 2ª ed., ob. cit., pp. 156 y ss.

³¹⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1994 (RTC 1994, 296), Fundamento Jurídico 4º. En este mismo sentido se recoge en el artículo 12.2. de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria al señalar que *<<en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda>>*.

³¹⁶ ANTÓN PÉREZ señala que *<<el concepto de renta es un concepto legal, renta es lo que como tal define la Ley del Impuesto, lo que excluye la aplicación de cualquier definición económica de la renta, que no tiene por qué coincidir con la definición legal de la misma. En éste, la renta, a efectos del Impuesto, es un concepto estrictamente jurídico, puesto que será el que se deduce de la aplicación de las normas de la Ley>>*. En ANTÓN PÉREZ, J.A.: *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, ob. cit. p.32.

o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez>>³¹⁷. De la misma manera la interpretación de las normas tributarias se realizará conforme a las disposiciones jurídicas³¹⁸. La relevancia de la Ley General Tributaria se manifiesta en la prevalencia de los “métodos jurídicos” sobre los “métodos económicos” para la determinación del concepto de renta. Estas consideraciones excluyen de forma automática a los llamados “métodos económicos” de interpretación de las normas tributarias y por tanto del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³¹⁹. La exclusión de los “métodos económicos” de interpretación de la norma jurídica responde como ha puesto de relieve SAINZ DE BUJANDA a que éstos << pueden dejar sin aplicación el mandato de la ley, cuando el intérprete se limita a considerar los rasgos económicos, siempre elásticos, amplios y controvertidos, dando la espalda a su caracterización imperativa dentro del ámbito legal >>³²⁰. Todo lo anterior permite concluir en el carácter jurídico de las tareas de interpretación de las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este sentido como han señalado MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ ello implica << el carácter estrictamente jurídico de las tareas de calificación y de interpretación, así como la posibilidad de que la ley fiscal reformule a efectos tributarios ciertos institutos o determinadas categorías acuñadas por otras ramas del Derecho >>³²¹. La regulación normativa del Impuesto con su inclusión en el ámbito de las

³¹⁷ Artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

³¹⁸ El artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que << las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil >>. Por su parte, el Código Civil establece en su artículo 3.1. que << las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas >>.

³¹⁹ La aplicación del método económico en la interpretación de las normas tributarias se recogía en la ordenanza tributaria Alemana de 1919. En particular, en su artículo 4 establecía que al interpretar las leyes tributarias han de tenerse en cuenta sus finalidades, su importancia económica y el desenvolvimiento de las circunstancias. La redacción del precepto reseñado se atribuye a ENNO BECKER. Éste tratadista entendía que en toda norma tributaria existe un aspecto económico que prima sobre el aspecto jurídico. Por tanto, la calificación del supuesto de hecho tipificado en la norma tributaria se realizará de acuerdo a la finalidad económica perseguida. En consecuencia, es irrelevante el cumplimiento total o parcial del tal supuesto recogido en la norma fiscal. Como variante de los anteriores postulados, se encuentra la llamada “teoría de los tipos” representada por tratadistas como KURT BALL. Esta teoría se fundamenta en que los hechos y conceptos recogidos en las normas tributarias deben reconducirse a tipos generales económicos frente a la calificación jurídica de los hechos.

³²⁰ En SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, ob. cit., pp. 35 y ss.

³²¹ En MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., p.239.

disciplinas del Derecho ha posibilitado la utilización de construcciones doctrinales vinculadas a las ciencias jurídicas³²².

El estudio del hecho imponible contenido en las regulaciones del Impuesto ha puesto de relieve la ausencia de una definición del concepto de renta. Dicha carencia era suplida con la enumeración de sus componentes en el hecho imponible. Los componentes de renta recogidos se referían a los rendimientos de trabajo, capital, actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales. También el Impuesto sometía a gravamen a las imputaciones de renta pero éstas se encontraban reguladas en un régimen especial de tributación. Las imputaciones de renta se caracterizan porque se atribuye fiscalmente al contribuyente una utilidad económica derivada del uso y disfrute de elementos patrimoniales aunque no se produce un ingreso real en el patrimonio. La ausencia de una percepción efectiva de ingresos en el patrimonio del contribuyente se contraponía a la interpretación económica derivada de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Esta interpretación restrictiva reconducía a una conceptualización de la renta basada exclusivamente en una percepción real de los ingresos. La configuración constitucional del principio de capacidad económica y la aprobación de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria posibilitaba la atribución de capacidad económica al contribuyente por el uso y disfrute de determinados elementos patrimoniales a partir de una interpretación exclusivamente jurídica del presupuesto de hecho. Además, el análisis manifestó la conexión entre los componentes de la renta y dichos elementos con el contribuyente. La confluencia de todos los elementos se materializó en el hecho imponible a través de la expresión “obtención de renta” recogida en todas las regulaciones del Impuesto. El análisis manifestó la existencia de una multiplicidad de presupuestos de hecho junto a la “obtención de renta” en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los presupuestos aparecían configurados como “modalidades” de obtención de renta porque su regulación se realizaba al margen del hecho imponible del Impuesto. Finalmente, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la

³²² La vinculación plena del Derecho Financiero con el ordenamiento jurídico no ha sido siempre así. Hasta bien entrado el siglo XX, las normas que recaían sobre la actividad financiera del Estado fueron consideradas de naturaleza política y compartían el enfoque económico, así como jurídico. Véase CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 11ª ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2011, p.145.

Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias agrupó en torno a la “obtención de renta” a todas las “modalidades” dispersas en los textos reguladores del tributo. Las modalidades de obtención de renta se referían a las imputaciones y presunciones. La técnica utilizada se fundamentó en la integración en el concepto de renta de todos los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales así como las presunciones e imputaciones. A continuación se estudia la configuración del concepto de “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El análisis ahora iniciado se fundamenta en la mayor intensidad normativa que se desprende de dicho término respecto a la noción de “renta” recogida en el objeto y en el hecho imponible de las regulaciones del Impuesto.

IV. LA RENTA GRAVABLE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El análisis de la formación del sistema impositivo español y los documentos de reforma tributaria puso de relieve la subordinación del gravamen sobre la renta de las personas físicas respecto de dicha organización fiscal. Una vez estudiada la configuración del sistema tributario y los primeros gravámenes sobre la renta, el examen continuó con la comparación de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los informes de reforma correspondientes a la etapa constitucional. El examen reveló la confluencia del Impuesto con los principios tributarios recogidos en la Constitución Española en especial con el de capacidad económica. Además se puso de manifiesto la coordinación fiscal con los países del entorno de la Unión Europea en materia de imposición sobre la renta. En el mismo análisis se comprobó la ausencia de una definición del concepto de renta en las ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que era suplida con la enumeración de sus componentes en el hecho imponible. Las sucesivas ordenaciones del Impuesto alteraron la configuración inicial de los componentes de renta aunque la denominación de los rendimientos gravados se mantuvo en términos similares. Los componentes de renta recogidos en las regulaciones del Impuesto son los rendimientos de trabajo, capital, actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales. También el Impuesto sometía a gravamen a las imputaciones de renta pero éstas se regulaban al margen del hecho imponible a través de un régimen especial de tributación. Las imputaciones de renta se caracterizan porque no se

produce un ingreso real en el patrimonio, pero se imputa fiscalmente al contribuyente una utilidad económica derivada del uso y disfrute de elementos patrimoniales de forma directa por dicho titular o indirectamente a través de una persona distinta. Dicha característica se contraponía a la interpretación económica del presupuesto de hecho derivada de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. La interpretación restrictiva del presupuesto de hecho reconducía la conceptualización de la renta a una percepción efectiva de los ingresos. Esta cuestión se resolvió con la configuración constitucional del principio de capacidad económica y la aprobación de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La confluencia de ambas regulaciones posibilitaba la atribución de capacidad económica al contribuyente por el uso y disfrute de determinados elementos patrimoniales a partir de una interpretación exclusivamente jurídica del presupuesto de hecho. El análisis continuó con el estudio del hecho imponible al manifestarse la conexión entre los componentes de la renta y dichos elementos con el contribuyente. El enlace de todos los elementos se ha materializado en el hecho imponible a través de la expresión “obtención de renta” recogida en todas las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La expresión “obtención de renta” se configuró en las regulaciones como el presupuesto de hecho del Impuesto. También, en este análisis se manifestó la existencia de una multiplicidad de presupuestos de hecho junto a la “obtención de renta” en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este caso dichos presupuestos aparecían configurados como “modalidades” de obtención de renta porque su regulación se realizaba al margen del hecho imponible del Impuesto. Finalmente, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias reunió en torno a la “obtención de renta” a todas las “modalidades” que aparecían dispersas con anterioridad en los textos reguladores del tributo³²³. Las modalidades de obtención de renta se referían a las imputaciones y presunciones. La técnica utilizada se fundamentó en la integración en el concepto de renta de todos los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales así como las presunciones e imputaciones. El análisis ahora iniciado constituye el núcleo central de nuestra investigación referida a la conceptualización de la “renta gravable”

³²³ También la vigente regulación aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio contempló como un componente más de la renta definida en el hecho imponible a las “imputaciones de renta”.

contenida en las últimas regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³²⁴. La justificación de su estudio, como se ha puesto de relieve anteriormente, reside en la mayor intensidad normativa que se desprende de dicho término respecto a la noción de “renta” recogida en el objeto y en el hecho imponible de la ley del Impuesto³²⁵. La delimitación inicial de la “renta gravable” se realizará en este capítulo mediante el estudio de los antecedentes normativos y doctrinales para continuar con la cuestión de su definición, fundamentación así como el procedimiento de su determinación. Este análisis preliminar proseguirá con el estudio del alcance en la estructura del Impuesto para concluir con la enunciación de sus componentes y su posterior integración en el concepto de “renta gravable”.

El estudio de los antecedentes normativos de la noción de “renta gravable” pone de manifiesto que dicha expresión se recogía en las primeras regulaciones del impuesto sobre la renta del Reino Unido como un elemento de la estructura del tributo descrita en el Informe de la Comisión RADCLIFFE³²⁶. El esquema del Impuesto se iniciaba con la “renta evaluable” (*assessable income*) cuya correspondencia en nuestro sistema fiscal es el “objeto” del tributo. El segundo elemento se refería a la “renta gravable” a la que se aplicaban las reducciones y deducciones. El tercer elemento era la “renta imponible” derivada de la minoración de la “renta gravable” en los gastos necesarios para su obtención. A la “renta imponible” se le aplicaban los tipos impositivos hasta un determinado importe que una vez superado se gravaba con un “sobreimpuesto” adicional (*surtax*) articulado sobre una escala de gravamen de carácter progresivo. También, el sistema tributario prusiano representado por las ciudades hanseáticas contemplaban la “renta gravable” como un elemento de la

³²⁴ La referencia normativa de la “renta gravable” tiene su origen normativo en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. También se encuentra recogida en la vigente regulación aprobada por Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

³²⁵ La Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo de 1987 (RTC 1987, 37) Fundamento Jurídico 14º señala que la materia imponible u objeto del tributo <<es toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano fáctico>> por el contrario el hecho imponible <<es un concepto estrictamente jurídico, que en atención a las circunstancias, la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria>>.

³²⁶ En LOZANO IRUSTE, J.M.: <<Los informes de la Real Comisión sobre la imposición de los beneficios y la Renta. Comisión RADCLIFFE>>, *Revista de Economía Política*, núm. 23, ob. cit., pp. 579 y ss.

estructura del impuesto sobre la renta en sus regulaciones³²⁷. De la misma manera esta estructura impositiva se recogió en los informes de reforma tributaria de los gravámenes sobre la renta de las personas físicas de los sistemas fiscales modernos. Los documentos más relevantes sobre la referencia a la “renta gravable” se encuentran en el Informe NEUMARK por su vinculación con el principio de capacidad económica y de la Comisión CARTER por la amplitud de los componentes contemplados en dicho concepto.

Las aportaciones doctrinales han sido numerosas en la literatura tributaria destacando los trabajos de WUELLER por sistematizar las aportaciones alemanas, italianas y americanas sobre la conceptualización de la “renta gravable”³²⁸. Así mismo, los trabajos del citado autor son relevantes por su recepción inicial en nuestra doctrina científica y su influencia posterior en la configuración del gravamen sobre la renta³²⁹. La cuestión de la definición del concepto de “renta gravable” aparece en nuestro ordenamiento tributario por primera vez en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Posteriormente, la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio contempló también dicha referencia normativa. El aspecto común en ambas ordenaciones es la ausencia de una definición de “renta gravable” a pesar de los esfuerzos doctrinales por establecer un concepto delimitador. Como es sabido, las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas carecían de

³²⁷ La particularidad desde el punto de vista impositivo de las ciudades hanseáticas se fundamenta en la existencia de una norma tributaria específica en cada ciudad para la regulación del impuesto sobre la renta. Entre éstas ciudades se encuentran: Lübeck, Hamburgo, Bremen y Schwarzburg-Rudolstadt. Esta última en su regulación sobre el impuesto sobre la renta del epígrafe 4 señalaba como renta gravable a <<la suma de todos los ingresos en dinero o valor monetario de cada contribuyente procedentes de: 1.º patrimonio capital; 2.º patrimonio inmobiliario; 3.ª sueldos, pensiones, cesantías, dietas y otros derechos de percepción fija y periódica; 4.º comercio, industria, arrendamientos y otras ocupaciones lucrativas>> por su parte el epígrafe 7 establecía que <<los ingresos extraordinarios procedentes de herencias, donaciones y seguros de vida no tienen la consideración de renta imponible, sino la de aumento del patrimonio fundamental>>. En SCHANZ, v. G.: <<El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta>>, ob. cit., p.182.

³²⁸ A este respecto destacan los trabajos sobre la renta gravable de WUELLER, P.H.: <<Concepts of Taxable Income>>, *Political Science Quarterly*, march, 1938, pp. 83-110. También WUELLER, P.H.: <<Concepts of Taxable Income>>, *Political Science Quarterly*, december, 1938, pp. 557-583. Asimismo WUELLER, P.H.: <<Concepts of Taxable Income>>, *Political Science Quarterly*, december, 1939, pp. 555-576.

³²⁹ Véase como ejemplo el trabajo de SOTO GUINDA, J.: <<La renta gravable y la determinación de la base en el impuesto personal sobre la renta>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 30, 1974.

una definición del concepto de renta. Dicha carencia era suplida con la simple enumeración de los componentes de la renta en el hecho imponible del Impuesto. De la misma manera, las regulaciones citadas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al referirse a la “renta gravable” carecen de una definición conceptual. Las reseñadas regulaciones se refieren en sus respectivos capítulos a la <<definición y determinación de la renta gravable>> pero no la describen conceptualmente³³⁰. Ambas ordenaciones realizan una descripción del contenido de cada componente de renta recogido en el hecho imponible. A pesar de todo ello se puede señalar que la descripción del contenido de todos los componentes permite llegar a la definición de la “renta gravable”. En este caso, las regulaciones del Impuesto han desechado la posibilidad de definir la “renta gravable” a partir de una declaración conceptual. En cambio, las ordenaciones han recogido una enunciación y descripción del contenido de todos sus componentes³³¹. Por tanto, la cuestión de la definición normativa sobre la “renta gravable” parece resuelta a priori aunque se matizará posteriormente en este trabajo.

La fundamentación de la conceptualización de la “renta gravable” se encuentra en que ésta noción posibilita la determinación de la composición de cada componente de renta gravado por el Impuesto. Los componentes de la renta aparecen unidos entre sí a través de la expresión “obtención” recogidas en las regulaciones del Impuesto³³². Esta expresión responde a los modelos fiscales basados en el gravamen de la renta obtenida frente a la imposición sobre su consumo o

³³⁰ La referencia a la <<definición y determinación de la renta gravable>> se recogía en el Capítulo I, del Título II de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Mientras que en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio se recogió en su Capítulo II, del Título III.

³³¹ La definición se puede realizar a partir de una <<proposición que expone con claridad y exactitud los caracteres genéricos y diferenciales de una cosa material o inmaterial>> o mediante <<la declaración de cada uno de los vocablos, modos y frases que contiene>>. En REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la Lengua Española*, t.I, ob. cit., p.447. Las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han optado por la segunda forma de definición de la “renta gravable”.

³³² Si bien conviene destacar la existencia de posturas doctrinales divergentes acerca del concepto de “renta gravable” que <<vuelve a situarse en nuestros días en la disyuntiva renta global- renta destinada al consumo. Se trata aquí de elegir, fundamentalmente desde la óptica de la equidad, entre un modelo de imposición sobre la renta que persiga la reducción de las desigualdades en la distribución de la renta y la riqueza durante la vida de los contribuyentes y otro en que el énfasis de la imposición se coloque en el mantenimiento de los precios relativos entre consumo presente y futuro>>. En SOTO GUINDA, J.: <<La definición de renta gravable: presentación del estudio de P.H. WUELLER>>, ob. cit., pp.253 y ss.

utilización³³³. Por tanto, la configuración de los componentes de la “renta gravable” se fundamenta en las teorías del acrecentamiento patrimonial que incluye a <<todas las adiciones netas al poder económico del contribuyente durante el período> como ha señalado SOTO GUINDA³³⁴. El mismo autor pone de relieve que <<a partir de este modelo o tipo bastaría con, en su caso, excluir, por justificadas razones económicas, políticas, sociales, administrativas..., determinadas partidas para concretar legalmente el hecho imponible>>³³⁵. El número de componentes de la noción objeto de nuestro estudio varía en función del modelo adoptado por cada sistema fiscal. Los modelos basados en la teoría del acrecentamiento patrimonial se fundamentan en la imposición global o en la conceptualización sobre el gravamen de la renta extensiva (comprensiva). La mayoría de las aportaciones doctrinales se decantan por un modelo extensivo de gravamen sobre la “renta gravable” basado en un concepto amplio en el que se incluyen a todas las fuentes productoras³³⁶. Si bien algunos componentes plantean problemas de integración en el concepto de “renta gravable” al encontrarse gravados al margen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como las herencias, donaciones y legados³³⁷. Todo ello no es obstáculo para establecer el gravamen extensivo sobre la “renta gravable” que excluya a los ingresos gravados por otros tributos³³⁸.

³³³ A este respecto SOTO GUINDA señala que <<sigue opinándose (como la hacía Wueller en 1938) que, para gravar la capacidad de pago de las personas, el módulo no ha de ser la utilización de la renta, sino la obtención de la renta misma>>. *Ibidem*, p.254.

³³⁴ *Ibidem*, p.100.

³³⁵ *Ibidem*, p.100.

³³⁶ Los subconceptos de “renta gravable” desde una concepción amplia puede corresponderse con <<a) Rentas monetarias obtenidas por la cesión a otras unidades económicas de los bienes y servicios producidos, que se delimitan como diferencia entre los ingresos y los gastos necesarios para su obtención. b) Rentas en especie obtenidas cuando la contraprestación por la cesión de bienes y servicios a otra unidad económica, no tiene carácter monetario (por ejemplo: compra en economatos de empresa de artículos a precios más baratos que de los del mercado, utilización gratuita de viviendas facilitadas por las empresas etc. c) Rentas obtenidas por la utilización de bienes propios de consumo duradero (por ejemplo viviendas). d) Ganancias de capital realizadas. Es decir obtenidas por enajenación o disposición efectiva de los bienes a valor superior al de adquisición. e) Ganancias de capital no realizadas. Esto significa que en el momento considerado los bienes de capital han experimentado un aumento de valor, que no ha sido efectivamente realizado, porque no ha tenido lugar la mutación patrimonial implícita en la realización. f) Aumentos patrimoniales procedentes de herencias, legados, donaciones o por cualquier otro motivo: premios de la lotería, literarios, etc>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la renta, nociones generales del Impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., pp. 78 y ss. También, SOTO GUINDA, J.: <<La renta gravable y la determinación de la base en el impuesto personal sobre la renta>>, ob. cit., pp.101 y ss.

³³⁷ Las herencias, legados o donaciones suelen gravarse en los sistemas fiscales modernos mediante un impuesto independiente. A este respecto SOTO GUINDA señala que <<ello suele justificarse en razón de una filosofía impositiva peculiar; dan lugar a una capacidad de pago muy distinta a la que emerge de las rentas de trabajo y del capital, y ofrecen tal entidad y tantas características diferenciales que requieren un gravamen separado. Estos argumentos son irrelevantes para el concepto de renta hoy propugnado, que pone énfasis en la ganancia o acrecentamiento del poder

El procedimiento de determinación de la “renta gravable” se realiza a través de la suma de todas las rentas brutas obtenidas por el contribuyente. A partir de la adición de todas las rentas <<surge así la idea de producto bruto o rendimiento bruto como el conjunto de bienes, servicios, utilidades, etc., que produce una finca agrícola, o un edificio urbano o que se obtiene por la prestación de trabajo, o por una actividad comercial>> como ha puesto de relieve GOTA LOSADA³³⁹. Dicha conceptualización trasladada a nuestro objeto de estudio posibilita la determinación de la “renta gravable bruta”³⁴⁰. A su vez, la consideración de las fuentes productoras de renta exige la delimitación de los gastos de su obtención ocasionados al contribuyente. La minoración de los rendimientos brutos en los gastos deducibles da como resultado la “renta neta gravable”³⁴¹. A este respecto SOTO GUINDA señala que <<sólo debe tomarse en consideración la renta neta y se postula la exclusión de las pérdidas o disminuciones de capital (suma algebraica) y de los costes o gastos en que se ha incurrido para la obtención de la renta bruta>>³⁴². La minoración de cada componente bruto en los gastos deducibles permite individualizar la renta neta

*económico, al cual, sin duda, colaboran tales conceptos de manera no muy distinta a otros cuya inclusión en el hecho imponible del impuesto sobre la renta se discute. No obstante, su inclusión en la noción plantea en la práctica graves problemas en orden a la adecuada valoración de los mismos (sobre todo, si se trata de bienes no monetarios) y a la elección del período impositivo. Como quiera que tales circunstancias no garantizan que el impuesto independiente dé lugar a una menor equidad del sistema en su conjunto que la resultante de la integración de tales partidas en la renta gravable, su exclusión del ámbito del impuesto sobre la renta no merece gran repulsa en la actualidad>>. *Ibidem*, p.102.*

³³⁸ SOTO GUINDA pone de relieve que los problemas de integración en un concepto de “renta gravable” de determinadas manifestaciones de riqueza provienen de la cuantificación del rendimiento atribuido al contribuyente o por encontrarse gravado en otros tributos. Entre dichos supuestos se encuentran las rentas imputables a los bienes de uso duradero, rentas presuntas de los bienes y servicios producidos por la unidad económica que no sean objeto de cesión a terceras personas, ganancias de capital no realizadas así como las herencias, legados o donaciones. *Ibidem*, pp.102 y ss.

³³⁹ GOTA LOSADA incluye además en el producto o rendimiento bruto <<a los bienes producidos que son objeto de venta, para convertirlos en dinero>> y también <<al autoconsumo y los servicios personales valiables en dinero que se perciben de otras personas>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.183.

³⁴⁰ La adición de todas las partidas incluidas en el hecho imponible <<conduciría a lo que suele denominarse renta gravable bruta>>. En SOTO GUINDA, J.: <<La renta gravable y la determinación de la base en el impuesto personal sobre la renta>>, ob. cit., p.102.

³⁴¹ El concepto de “renta neta gravable” aparece relacionado según MUTÉN en la obra <<“*Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung*” (teoría y Práctica de la Moderna Imposición sobre la Renta), Neumark hace resaltar, como característica fundamental del moderno impuesto sobre la renta, que éste recae sobre la verdadera renta neta, que el contribuyente tiene que declarar su renta neta gravable, y que cierto número de normas y medidas de diferenciación e individualización aseguran la mayor adaptación posible de la carga tributaria del individuo a su capacidad de pago absoluta y relativa>>. En MUTÉN, L.: <<La evolución del Impuesto sobre la Renta a partir de la Primera Guerra Mundial>>, ob. cit., p.425.

³⁴² En SOTO GUINDA, J.: <<La renta gravable y la determinación de la base en el impuesto personal sobre la renta>>, ob. cit., p.102.

correspondiente a cada elemento. Esta configuración trae causa en la teoría de la fuente al distinguir por una parte los ingresos que afluyen al contribuyente y por otra a los rendimientos generados por los bienes integrados en el patrimonio de la persona física. Desde el punto de vista de los elementos patrimoniales generadores de rendimientos destaca la relevancia del principio de conservación de la fuente. Este criterio supone que la renta generada proviene de la operación de restar de los ingresos a aquellos gastos necesarios para mantener el patrimonio en su cuantía inicial y en las mismas condiciones productivas. Esta fundamentación se ha extendido al resto de los componentes de la renta de tal forma que la minoración de los ingresos obtenidos de los gastos necesarios permite la cuantificación de los rendimientos netos³⁴³. La suma de todos los rendimientos netos del contribuyente permite llegar al concepto de renta neta. En este sentido como señala ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA en la determinación de la renta a efectos tributarios <<*siempre habrá que analizar los componentes positivos (ingresos) y negativos (gastos), para determinar el importe imponible*>>³⁴⁴. Las normas reguladoras del Impuesto han contemplado soluciones alternativas para la determinación de la “renta neta”. Las técnicas empleadas con carácter general se basan en la vinculación de los gastos con la obtención de los ingresos. Las técnicas de carácter especial se fundamentan en partidas de gastos exclusivamente recogidas por la Ley del Impuesto a través de una lista cerrada³⁴⁵. Este último sistema se asienta en la regulación específica de los gastos por la norma jurídica independientemente de su vinculación directa con los ingresos. Mención especial merece el método de estimación objetiva de rendimientos a través de signos, índices o módulos³⁴⁶. En este caso se aplican

³⁴³ La determinación del rendimiento neto se asienta como señala BARBER en los documentos de RICARDO recogidos por SRAFFA en el que <<*el rendimiento neto para la agricultura podía medirse en términos de trigo sustrayendo del producto el valor de los inputs*>> en este sentido, <<*el grano usado como semilla era obviamente un input*>>. De tal forma que el <<*rendimiento neto en la agricultura, calculado de este modo, no nos daría siempre una medida de los beneficios, pues gran parte de la tierra en cultivo produciría además rentas*>>. Finalmente cabe señalar que con este argumento, <<*cabía afirmar que la renta y los beneficios podían aislarse considerando el caso de la tierra con renta cero, en la cual el rendimiento neto consistiría enteramente en los ingresos del capital: los beneficios. La tasa de beneficio podía entonces calcularse como el porcentaje que resulta de dividir el rendimiento neto entre el total de los inputs, medido en trigo*>>. En BARBER, W.J.: *Historia del pensamiento económico*, ob. cit., pp. 76 y ss.

³⁴⁴ En ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C.: <<La reforma tributaria como fenómeno contemporáneo>>, *Economía Política*, núm. 79, 1978.

³⁴⁵ A este grupo corresponden los rendimientos de trabajo en los que los gastos aparecen recogidos en una lista cerrada establecida en la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁴⁶ Este sistema se aplica, tanto en la determinación de los ingresos, como en el de los gastos. Respecto a la determinación de los rendimientos aparece recogidos en el régimen de estimación

porcentajes o coeficientes como gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto. Sin embargo, la técnica tributaria principal empleada para la determinación de la renta neta se fundamenta en la existencia de una relación causal entre los gastos y los ingresos³⁴⁷. Esta técnica se basa en el criterio de la “necesidad” de los gastos para la obtención de los ingresos³⁴⁸. En este caso, los rendimientos aparecen relacionados con el sujeto titular de dicha renta para que surja el gravamen. Mientras que los gastos son deducibles en tanto necesarios para la generación de los ingresos. Esta observación respecto a los ingresos y gastos vincula la expresión “obtención” con las teorías causales de la renta³⁴⁹. La conexión se articula a través de una relación que se establece entre los rendimientos (elemento objetivo) y el contribuyente (elemento subjetivo) a través de la expresión “obtención de renta”. También esta relación posibilita la distinción de una serie de gastos vinculados a la obtención de la renta correspondiente al elemento objetivo y al elemento subjetivo. Desde esta perspectiva, la consideración de los ingresos y los gastos como partidas positivas así como negativas para la determinación de la “renta neta” permite establecer el concepto de “renta neta objetiva” como ha puesto de relieve ALARCÓN GARCÍA³⁵⁰. Mientras que la consideración de los gastos necesarios para la existencia del contribuyente y las necesidades de las personas dependientes de él se articula a través de la noción de “renta neta subjetiva”³⁵¹. En

objetiva. En cuanto, a los gastos se encuentra en la determinación de los rendimientos de actividades económicas en estimación directa simplificada.

³⁴⁷ En este sentido ALARCÓN GARCÍA distingue tres grandes grupos entre las técnicas utilizadas en la determinación del concepto de “renta neta objetiva”. En el primer grupo se encuentra la técnica <<según la cual los ingresos sujetos vendrán definidos por la actividad generadora de la renta sujeta y se considera gasto deducible todo aquel que haya sido producido por la actividad objeto de gravamen>>, es decir, los gastos aparecen vinculados con la actividad. En el segundo grupo es aquel en el que <<la renta neta se obtendrá de la diferencia entre los ingresos derivados de la actividad definida por el legislador y generadora de la renta considerada hecho imponible y los gastos que haya sido necesario realizar para la obtención y mantenimiento de tales ingresos>> a este respecto, los gastos se vinculan a los ingresos, mediante el criterio de la necesidad. Por último, el tercero consiste en <<estimar la renta de un modo objetivo, utilizan para ello coeficientes o índices que vienen a sustituir a los ingresos reales, a los gastos reales efectivamente realizados o a ambos>>. En ALARCÓN GARCÍA, G.: <<La determinación de los rendimientos netos en el ordenamiento alemán: relevancia para España y utilidad como modelo de armonización fiscal en la Unión Europea>>, ob. cit., pp.1159 y ss.

³⁴⁸ Las técnicas basadas en la necesidad de gasto para la consecución del ingreso se encuentran en los rendimientos de actividades económicas, rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario.

³⁴⁹ A este respecto, destacan las teorías causales alemanas (*Die Veranlassungstheorie*) propuestas, entre otros por el profesor TIPKE. Véase, para una ampliación de esta cuestión TIPKE, K.: *Steuerrecht*, 8ª ed., Köln, Verlag Otto Schmidt, 1993.

³⁵⁰ En ALARCÓN GARCÍA, G.: <<La determinación de los rendimientos netos en el ordenamiento alemán: relevancia para España y utilidad como modelo de armonización fiscal en la Unión Europea>>, ob. cit., p.1159.

³⁵¹ En LANG, J.: *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, ob. cit., pp. 185 y ss.

esta última conceptualización se tienen en consideración las circunstancias personales y familiares del contribuyente para la determinación de la renta sometida a gravamen. Los conceptos de “renta neta objetiva” y “renta neta subjetiva” se asientan en una serie de principios vinculados con la minoración de los gastos necesarios para la obtención de la renta. Estos criterios han sido desarrollados en numerosos estudios por tratadistas alemanes que han sido sistematizados en nuestra doctrina por HERRERA MOLINA³⁵². Desde este punto de vista, la “renta neta objetiva” se asienta sobre el principio del neto objetivo que *<<exige la deducción de los gastos originados por la actividad que genera los ingresos, y la integración de las diversas partidas positivas y negativas que forman parte de la base imponible, así como de las pérdidas que no hubieran podido compensarse en otros ejercicios>>*³⁵³. El concepto de “renta neta subjetiva” se fundamenta en el principio del neto subjetivo que *<<exige la deducción de los gastos necesarios para garantizar el mínimo existencial del contribuyente y su familia>>*³⁵⁴. También en nuestra doctrina se ha explicado la diferencia entre gastos necesarios para la obtención de los ingresos y los vinculados a las circunstancias personales del contribuyente a través de la capacidad económica. Este principio constitucional permite concretar el gravamen del impuesto en dos momentos, el primero desde una perspectiva general del tributo y el segundo referido a la persona en particular. A este respecto SOTO GUINDA pone de relieve que *<<cabe hablar de capacidad contributiva absoluta y de capacidad relativa. La primera alude al objeto de la imposición en abstracto, sin especificar la manifestación o intensidad que ha de revestir el gravamen sobre el referido objeto. La segunda se refiere a la particular estructuración, métodos de gravamen, alícuota, etc>>*³⁵⁵. Las fundamentaciones doctrinales expuestas pueden reconducirse por una parte hacia una correspondencia entre el principio del neto objetivo y la capacidad económica absoluta, por otra mediante la identificación del principio del neto subjetivo con la

³⁵² A este respecto, HERRERA MOLINA señala que *<<la doctrina alemana utiliza los términos “objektives nettoprinzip” cuya traducción literal sería “principio objetivo del neto” y principio subjetivo del neto”. Tales principios obligan respectivamente a considerar las circunstancias objetivas de la generación de la renta, y las circunstancias subjetivas del receptor para el cálculo de los rendimientos netos. Pensamos que esta idea se refleja en castellano con más claridad y elegancia con las fórmulas “principio del neto objetivo” y “principio del neto subjetivo”>>*. En HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, ob. cit., p.255.

³⁵³ *Ibidem*, p.255.

³⁵⁴ *Ibidem*, p.587.

³⁵⁵ En SOTO GUINDA, J.: *<<La renta gravable y la determinación de la base en el impuesto personal sobre la renta>>*, ob. cit., p.44.

capacidad económica relativa. El principio del neto objetivo vinculado con los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos concreta la capacidad económica absoluta³⁵⁶. Mientras que el principio del neto subjetivo referido a los gastos derivados de las circunstancias personales y familiares del contribuyente concretan la capacidad económica relativa. La manifestación de dos momentos diferenciados en la aplicación del tributo pone de relieve una aparente contradicción entre la materia imponible que se quiere gravar y lo realmente gravado al concretar de forma individualizada el gravamen³⁵⁷. La explicación a esta cuestión reside en que ambos momentos corresponden a distintos elementos en la estructura del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta cuestión nos permite introducir el siguiente análisis sobre la proyección en la estructura del Impuesto del concepto objeto de nuestro estudio.

El análisis del alcance del concepto de “renta gravable” en la estructura del Impuesto tiene como referencia al hecho imponible porque en él se concreta la materia imponible gravada y la base del tributo al posibilitar la individualización del gravamen sobre la renta. Éste es el modelo seguido por las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al delimitar la “renta gravable” a partir de la minoración de los rendimientos brutos (íntegros) en los gastos necesarios para su obtención³⁵⁸. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias en su Título II se refería a la <<Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen>> que se encontraba integrado, entre otros, por el Capítulo I denominado <<definición y determinación de la renta gravable>> y el Capítulo VI referido a la <<Base

³⁵⁶ La “capacidad económica absoluta” es considerada desde un punto de vista de la generalidad respecto de los hechos o sujetos que deben contribuir. La “capacidad económica relativa” se refiere al momento de determinación de la cantidad a pagar por cada persona y supuesto concreto. Para una mayor ampliación de esta cuestión véase GIARDINA: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Ed. Giuffré, Milano, 1961.

³⁵⁷ Como explica PÉREZ DE AYALA PELAYO el profesor FERREIRO LAPATZA distingue entre <<objeto fin del tributo y objeto material del tributo. El objeto fin del tributo es la riqueza que se quiere gravar, concepto que pertenece al mundo de los fines del legislador, y que puede no estar expresamente indicado en las normas que regulan al tributo. El objeto material del tributo es la riqueza gravada, que tiene que estar incorporada a la norma que define el hecho imponible>>. En PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas de Derecho Financiero*, ob. cit., p.350. También véase para un mayor detalle de la cuestión señalada FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<El objeto del tributo>>, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 10, 1976, pp. 605 y ss.

³⁵⁸ La minoración de los gastos necesarios para la obtención de la renta se realiza en cada componente es decir <<los costos no se deducen globalmente de la renta bruta, sino de cada uno de los rendimientos brutos>>. En SCHANZ G.v.: <<El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta>>, ob. cit., p.165.

imponible>> compuesta a su vez por las secciones primera dedicada a la <<*Base liquidable general*>> y segunda sobre la <<*Base liquidable especial*>>. Este esquema del Impuesto permitía delimitar la capacidad económica absoluta y relativa. La determinación de la capacidad económica absoluta se vinculaba a la concreción de la materia imponible representada en el Impuesto por la “renta gravable”. Mientras que, la cuantificación de la capacidad económica relativa se realizaba mediante la determinación de la base del Impuesto. Por su parte, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio presenta un orden más ambiguo en la descripción de los elementos de la estructura del tributo. La confusión se origina al integrar en el Título III bajo la denominación de <<*Determinación de la base imponible*>> al Capítulo I sobre <<*Métodos de determinación*>> antes de la <<*Definición y determinación de la renta gravable*>> ubicado en el Capítulo II. La regulación de la <<*Base liquidable*>> se realiza en el Título IV compuesta a su vez por las secciones primera dedicada a las <<*Reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento*>> y segunda sobre la <<*Reducción por pensiones compensatorias*>>. El Título V se refiere a la <<*Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente*>>. El orden en la regulación de los elementos de la estructura del vigente Impuesto carece de la diferenciación expuesta con anterioridad al integrarse la conceptualización de la “renta gravable” en la determinación de la base imponible. La confusión en el orden regulatorio tiene como origen la consideración o no de los gastos derivados de las circunstancias personales y familiares en la determinación de la “renta gravable”. El modelo anglosajón determina la “renta gravable” a partir de la minoración de los ingresos brutos en los gastos vinculados a la obtención así como los referidos al contribuyente³⁵⁹. En cambio, el modelo prusiano seguido en la Europa continental determina la “renta gravable” a través de la minoración de los ingresos brutos en los gastos necesarios para su obtención sin perjuicio de la consideración de las

³⁵⁹ La estructura del impuesto sobre la renta en el Reino Unido se explicaba en el segundo informe de la Comisión RADCLIFFE de la siguiente manera <<*la renta gravable se rebaja por efecto de las reducciones personales (en forma de suma global) para dar la renta imponible (“taxable income”)*>>. En LOZANO IRUSTE, J.M.: <<Los informes de la Real Comisión sobre la imposición de los beneficios y la Renta. Comisión RADCLIFFE>>, *Revista de Economía Política*, núm. 23, ob. cit., pp.597 y ss. Más recientemente, entre otros, GOODE contempla los gastos derivados de las circunstancias personales y familiares en la determinación de la “renta gravable”. Para una ampliación de esta cuestión véase GOODE, R.: *The individual income tax*, The Brookings Institution, Washington, 1964.

circunstancias personales del contribuyente en la base del Impuesto³⁶⁰. A la vista de todo lo anterior cabe concluir que la vigente regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mantiene una posición ecléctica al englobar la determinación de la “renta gravable” dentro de la determinación de la base en la cual se aplican los gastos por circunstancias personales del contribuyente. En cambio, la determinación de los componentes de la “renta gravable” se configura en el hecho imponible. La posición ambivalente del concepto de estudio en la estructura del Impuesto puede explicarse por la falta de concreción de todos los aspectos del elemento objetivo del hecho imponible. Los aspectos referidos se basan en la regulación más precisa de los elementos material, cuantitativo junto a los contemplados como el temporal y espacial del hecho imponible.

El análisis preliminar del concepto de “renta gravable” concluye con la enunciación de sus componentes que se deducirán de la ordenación del Impuesto. Como es sabido, la enumeración de los componentes de “renta” se fundamenta en la ausencia de una definición de carácter declarativo de dicho concepto en las regulaciones del Impuesto. En su lugar, la concreción de la “renta” se vincula por la ley a una serie de componentes que delimitan dicho concepto. Los componentes se refieren a una diversidad de fuentes de producción de rendimientos e ingresos que afluyen al patrimonio del contribuyente. De la misma manera el procedimiento para la determinación del concepto de “renta gravable” requiere en primer lugar la realización de una enumeración de sus componentes. Esta tarea se justifica porque en la vigente regulación del Impuesto se encuentran dispersos en la estructura del tributo como se comprobará a continuación. Todo ello requiere una interpretación exhaustiva del articulado que permita la concreción de los componentes de la “renta

³⁶⁰ El primer impuesto sobre la renta establecido en la ciudad de Bremen entendía por renta <<solamente el ingreso que resulta después de deducir los costes de producción en el sentido más general, es decir, de todo lo que habido que gastar en la producción de la misma. Aquello que, tras la deducción de estos costes queda para el consumo doméstico o para cualquier otra aplicación es lo que está sometido al impuesto>>. En SCHANZ G.v.: <<El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta>>, ob. cit., p.183. También el sistema impositivo Italiano contemplaba como partida no deducible para el cálculo de la “renta neta gravable” a <<los gastos para el desenvolvimiento de la vida del contribuyente, incluyendo su renta personal>>. En WUELLER, P.H: <<El concepto de renta gravable>>, ob. cit., p. 286. En este mismo sentido se refiere SOTO GUINDA al señalar en relación a los gastos personales y familiares que en la determinación de la “renta gravable” <<se acepta la deducción de los impuestos que sean verdaderos gastos de explotación, esto es, de los que deben satisfacerse previamente a, y con objeto, de la obtención de la renta, pero no de los demás>>. En SOTO GUINDA, J.: <<La renta gravable y la determinación de la base en el Impuesto personal sobre la renta>>, ob.cit., p.104.

gravable”. El análisis parte del vigente artículo 6 de la ley del Impuesto referido al hecho imponible a través de la utilización de dos criterios de estudio³⁶¹. El primero aparece concretado en el apartado segundo del citado artículo al definir la renta a través de sus componentes, delimitado posteriormente en el Capítulo II del Título III referido a la <<definición y determinación de la renta gravable>>. El segundo criterio aparece recogido en el apartado tercero del precepto examinado al señalar que <<a efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro>>. Una vez expuestos los criterios de análisis reseñados anteriormente se procede a su desarrollo partiendo de los componentes de “renta” contenidos en el hecho imponible del Impuesto referidos a los rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales así como las imputaciones de renta establecidas por la ley. También se incluyen las presunciones de renta derivadas del trabajo o del capital de acuerdo al citado precepto³⁶². En el señalado Capítulo II del Título III de la ley del Impuesto bajo la denominación de <<definición y determinación de la renta gravable>> se hace referencia a los rendimientos del trabajo, capital, actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales. La determinación de las presunciones derivadas del trabajo y capital se determinan conforme a los citados rendimientos. Sin embargo, el reseñado Capítulo carece de una enumeración y determinación de cada imputación de renta. Los supuestos asimilados a las imputaciones de renta se regulan al margen del citado Capítulo, en concreto en el Título X bajo la denominación de <<Regímenes especiales>>. El reseñado Título recoge los supuestos referidos imputación de rentas inmobiliarias, régimen de atribución de rentas, transparencia fiscal internacional, derechos de imagen, régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español, instituciones de inversión colectiva y ganancias patrimoniales por cambio de

³⁶¹ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio al regular el hecho imponible establece en su artículo 6 que <<1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. 2. Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley. 3. A efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro>>.

³⁶² La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio al regular el hecho imponible establece en su artículo 6.5 que <<se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital>>.

residencia³⁶³. La diversidad de supuestos y materia imponible gravada permite distinguir varias modalidades de obtención de renta agrupadas en torno a las “imputaciones de renta” y los “régimenes especiales”. Esta conclusión se desprende de la interpretación del artículo 45 de la ley vigente del Impuesto³⁶⁴. El citado precepto incluye entre las imputaciones de renta a las derivadas de rentas inmobiliarias (artículo 85), transparencia fiscal internacional (artículo 91), cesión derechos de imagen (artículo 92) y tributación de socios o partícipes en instituciones inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales (artículos 95). Mención especial merece las imputaciones de renta incluidas por remisión al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere el artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁶⁵. La vigente regulación del Impuesto sobre Sociedades contempla entre dichos supuestos a las imputaciones de rentas derivadas de agrupaciones de interés económico españolas, agrupaciones europeas de interés económico y las uniones temporales de empresas³⁶⁶. La cuestión pendiente de resolver para la determinación de cada componente de “renta gravable” es la referida a los régimenes especiales. Éstos han sido determinados por una interpretación en sentido contrario del vigente artículo 45 la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁶⁷. Los

³⁶³ El artículo 1.61 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias introduce el artículo 95 bis en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas referido a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia.

³⁶⁴ El artículo 45 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio dispone que *<<formarán la renta general los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades>>*.

³⁶⁵ La remisión realizada por el artículo 45 de la vigente regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al Capítulo II del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial del Estado, núm.61, de 11 de marzo de 2004) se entiende realizada a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades por la derogación de aquella.

³⁶⁶ La remisión realizada por el artículo 45 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio se entiende realizada al Capítulo II del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que regula las *<<agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas>>*.

³⁶⁷ El artículo 6.3. de la vigente regulación aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio señala que *<<a efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en*

regímenes especiales a partir de dicha interpretación se refieren a la atribución de rentas, (artículo 86), trabajadores desplazados a territorio español (artículo 93), tributación de socios o partícipes en instituciones de inversión colectiva (artículo 94) y ganancias patrimoniales por cambio de residencia (artículo 95 bis). Esta cuestión plantea diversas interrogaciones porque dichos regímenes no se encuentran recogidos en el concepto de renta del hecho imponible, ni en el Capítulo II del Título III referido a la <<definición y determinación de la renta gravable>> de la ley del vigente Impuesto. Además, los regímenes especiales se encuentran excluidos de la consideración de “renta general” y “renta del ahorro” a efectos de su integración en la base del Impuesto conforme al artículo 6.3 de la regulación del Impuesto como se ha comprobado. Esta cuestión merece un estudio específico en nuestro trabajo para determinar el grado de su integración en el concepto de “renta gravable” y su clasificación en la base imponible a efectos del cálculo del Impuesto. Por todo ello el estudio de la delimitación positiva de los componentes del concepto de “renta gravable” se realizará en el capítulo siguiente de este trabajo conforme a la ley vigente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En concreto el análisis se fundamentará en el examen del Capítulo II del Título III referido a la <<definición y determinación de la renta gravable>> y en el Título X sobre los <<Regímenes especiales>>.

Una vez realizada la enumeración positiva de los componentes de “renta gravable” merece nuestra atención otra serie de ingresos del contribuyente pero que en este caso se encuentran excluidos de su gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El procedimiento para la determinación de los componentes excluidos del concepto de “renta gravable” se fundamenta en el análisis del hecho imponible del Impuesto. Esta consideración deriva de la ausencia de una delimitación negativa de los componentes de “renta gravable” en el Capítulo II del

general y del ahorro>>. Por su parte, el artículo 45 de la misma ordenación al enumerar los componentes de la “renta general” incluye entre las imputaciones de renta a las derivadas de las rentas inmobiliarias (artículo 85), transparencia fiscal internacional (artículo 91), cesión derechos de imagen (artículo 92) y tributación de socios o partícipes en instituciones inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales (artículos 95). Sin embargo, el resto de supuestos contenidos en el régimen especial referidos a atribución de rentas, trabajadores desplazados a territorio español, socios o partícipes derivados de instituciones de inversión colectiva y el gravamen sobre ganancias patrimoniales por cambio de residencia se encuentran excluidos de la “renta general” al no ser nombrados, pero tampoco se incluyen en el artículo 46 de la reseñada regulación referida a la “renta del ahorro”.

Título III sobre la <<definición y determinación de la renta gravable>> de la vigente ley del Impuesto. La delimitación negativa del concepto de renta se realiza a través de una serie de técnicas tributarias aplicables en la configuración del hecho imponible del Impuesto. Entre estas técnicas se encuentran los “supuestos de no sujeción” y las “exenciones”. Los supuestos de no sujeción complementan la delimitación del hecho imponible desde un punto de vista negativo³⁶⁸. De tal forma que, el contribuyente no realiza el “presupuesto de hecho” (no se realiza la obtención de renta) al igual que tampoco se origina el nacimiento de la consecuencia jurídica correspondiente al gravamen por el Impuesto³⁶⁹. También, las exenciones completan la delimitación del hecho imponible pero en este caso a pesar de la realización del presupuesto de hecho (se obtiene renta) por el contribuyente la norma reguladora impide la efectividad de la consecuencia jurídica materializada en la sujeción al Impuesto³⁷⁰. La vigente regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regula los supuestos no sujeción en el artículo 6.4 al señalar que <<no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>. Como es sabido, la noción de “renta gravable” se fundamenta en una conceptualización extensiva del gravamen sobre la renta a partir de la consideración del incremento patrimonial obtenido por la persona. La conceptualización doctrinal sobre la “renta gravable” incluye a todos los ingresos derivados de las fuentes productoras de renta así como los recibidos por herencias, donaciones o legados. Sin embargo, la mayoría de los sistemas fiscales excluyen a éstos últimos de su gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas

³⁶⁸ La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone en su artículo 20 que <<1.El hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. 2. La Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción>>.

³⁶⁹ En este sentido CORS MEYA cit. por AA.VV., en la obra colectiva, *Derecho Financiero y Tributario, parte general, Lecciones de Cátedra*, 8ª ed., dirigida por A. MENÉNDEZ MORENO, ob. cit., p.198.

³⁷⁰ La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece en su artículo 22 que <<son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal>>. A este respecto MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO señalan que <<con el término exención se define una modalidad de sujeción al tributo caracterizada porque no existe obligación tributaria de pago. Ello es posible porque la definición del hecho imponible no se agota con la previsión genérica del mismo y su consecuencia ordinaria de provocar el nacimiento de la obligación, sino que a tal previsión se añade otra más específica en cuya virtud ciertos supuestos incluidos en el ámbito del hecho imponible no dan lugar a dicho nacimiento, o bien lo hacen pero por cuantía inferior a la ordinaria (...). Consistiendo, pues, el hecho exento en el propio hecho imponible calificado por determinadas circunstancias, la norma de exención supone una consideración más detallada, más particularizada de alguno de los supuestos integrados en aquél>>. En MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F.: *Derecho Tributario*, 15ª ed., Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p.126.

Físicas al ser gravados en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Este es el caso de nuestro sistema tributario que somete a las herencias, donaciones y legados al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En relación a las exenciones cabe señalar su regulación en un precepto específico (artículo 7) junto al hecho imponible (artículo 6) en la regulación vigente del Impuesto. La complementariedad de los supuestos de sujeción y no sujeción respecto a la regulación de las exenciones se manifiesta en la integración de todos ellos en el Capítulo I referido al <<*Hecho imponible y rentas exentas*>> contenido en el Título I bajo la denominación de <<*Sujeción al Impuesto: aspectos materiales, personales y temporales*>>. El citado artículo 7 de la ley del Impuesto se caracteriza por una elevada casuística reglamentaria que se combina con la aplicación de exenciones de carácter parcial o total. Adicionalmente conviene destacar que otros supuestos de exenciones se encuentran regulados de forma dispersa en la ley del Impuesto. Todo ello aconseja un estudio particular en un capítulo específico de este trabajo con el objeto de realizar una delimitación negativa de los componentes del concepto de “renta gravable”.

Finalmente el estudio de la delimitación normativa de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas requiere el análisis de la integración de los componentes examinados en la delimitación positiva. Ello supone el examen de varios aspectos que afectan a los componentes de renta sometidos a gravamen. El primero se fundamenta en el estudio del momento temporal considerado por las ordenaciones tributarias para el cómputo de los importes de los componentes de renta gravados. El segundo se refiere a la integración y compensación de los componentes de “renta gravable”. Todo ello aconseja un estudio específico en un capítulo independiente de esta investigación con el objeto de realizar el análisis de la integración de los componentes del concepto de “renta gravable”.

V. CONSIDERACIONES CONCLUSIVAS PARCIALES

Finalizado el análisis de la configuración normativa del concepto de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde recoger en el apartado final de este capítulo una serie de consideraciones parciales deducidas del estudio realizado. Las consideraciones en este momento referidas al Capítulo III permiten extraer una visión resumida de las distintas cuestiones abordadas. A continuación se procede a enunciar las conclusiones más relevantes de acuerdo al siguiente orden en relación: a la caracterización general del sistema tributario español sobre el gravamen de la renta; a las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los informes de reforma tributaria; al hecho imponible y la obtención de renta; a la renta gravable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

PRIMERA.- En relación a la caracterización general del sistema tributario español sobre el gravamen de la renta.

A) El establecimiento de un sistema fiscal en España tiene como punto de inicio la aprobación de la Ley de 23 de mayo de 1845. La ley de reforma fiscal se inspiró en dos modelos tributarios. Uno basado en el sistema inglés de imposición personal y otro fundamentado en el modelo francés de impuestos de producto. Finalmente, la reforma tributaria se orientó hacia la imposición del producto de los bienes y derechos. Esta forma de ordenación de la imposición tributaria fue compartida con otros sistemas fiscales como Francia, Italia, Portugal e incluso numerosos países latinoamericanos. Por ello, este modelo fiscal fue calificado como “estilo tributario latino”. Desde este momento se sucedieron numerosas reformas que afectaron al conjunto del sistema impositivo durante el siglo XIX. Algunas modificaciones tributarias se realizaron de forma continuada y silenciosa como la acometida por FLORES DE LEMUS. Sin embargo, las grandes reformas de nuestro sistema fiscal continuaron en la primera mitad del siglo XX basadas en la imposición indirecta. Esta tendencia se vio favorecida por la facilidad de la recaudación de los impuestos indirectos. En la segunda mitad del siglo XX se iniciaron una serie de reformas dirigidas hacia la imposición personal en combinación con la aplicación de figuras tributarias de carácter indirecto. Las reformas se orientaron hacia la imposición

personal como eje fundamental de la tributación y de acuerdo al denominado “sistema tributario europeo”. Este modelo fiscal se caracterizaba por la primacía del gravamen sobre la renta de las personas frente a la imposición de producto así como en una serie de principios ideales de tributación. La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario marcó el inicio de la personalización y progresividad de la imposición personal. El proceso de reforma se desarrolló mediante la conversión de los impuestos reales en gravámenes a cuenta de un Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

B) El modelo fiscal implantado por la reforma del sistema tributario en la segunda mitad del siglo XX se mostró inadecuado a las circunstancias económicas y políticas del momento. Una de las razones se basaba en que los impuestos de producto conservaban su autonomía respecto del Impuesto General sobre la Renta. Estas circunstancias motivaron la elaboración de una serie de trabajos previos en el ámbito académico y de la Administración. Entre estos estudios destacó el Informe sobre el Sistema Tributario Español, de 1973 que constituyó el antecedente teórico de los sucesivos documentos y trabajos. También destacaron los estudios de reforma tributaria del Instituto de Estudios Fiscales y de la Dirección General de Tributos realizados durante 1974-1975 que dieron lugar al Informe sobre el Sistema tributario español: Criterios para su reforma, de 1976. Finalmente los últimos documentos relevantes de la etapa preconstitucional fueron el proyecto de reforma del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas de la Dirección General de Tributos, de 1976 y el Memorándum para la reforma Tributaria de 1977. Los trabajos realizados sirvieron de soporte para la aprobación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. La reforma se asentaba en la eliminación de los impuestos a cuenta para la determinación de la base imponible del Impuesto General sobre la Renta. También esta ordenación reforzó los instrumentos de control de la Administración con la creación de un Impuesto extraordinario sobre el patrimonio neto de las personas físicas complementario al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Además la regulación citada implantó el sistema de transparencia fiscal con el objetivo de eliminar la elusión tributaria realizada a través de la utilización de sociedades interpuestas. Todo lo anterior culminó con la aprobación de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El análisis de la formación del sistema impositivo español y los documentos de reforma tributaria ha puesto de relieve la subordinación del gravamen sobre la renta de las personas físicas respecto de dicha organización fiscal.

C) La promulgación de la Constitución Española de 1978 marcó una línea divisoria entre el sistema tributario anterior y el nuevo modelo fiscal. La delimitación se plasmó en la incorporación de los principios tributarios en el texto constitucional. Los principios recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución se referían a la capacidad económica, progresividad, generalidad, igualdad y la prohibición de la confiscatoriedad en el conjunto del sistema tributario español. Además, la Constitución Española tenía un valor normativo inmediato y directo que alcanzaba a los principios específicos del ordenamiento financiero. La valoración de los principios era realizada por el Tribunal Constitucional configurado como intérprete supremo de la Constitución. Los pronunciamientos del Tribunal debían tenerse en cuenta por los jueces e incluso por el órgano legislativo en el momento de elaborar y aprobar las leyes. Los principios tributarios de carácter constitucional inspiraron los estudios e informes de reforma tributaria llevados a cabo en nuestro sistema fiscal y en particular en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

SEGUNDA.- En relación a las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los informes de reforma tributaria.

A) La reforma tributaria iniciada en 1977 posibilitó la aprobación de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El Impuesto se configuraba de forma sintética a través del gravamen de forma unitaria de todos los elementos que componían la renta del sujeto pasivo. El tratamiento integrador de los componentes de la renta se reforzaba con la delimitación positiva y negativa del hecho imponible. La delimitación positiva del concepto de renta recogía una relación de los distintos componentes que la integraban. Los elementos del concepto de renta eran todos aquéllos procedentes de los rendimientos del trabajo personal, explotaciones económicas, los derivados de cualquier elemento patrimonial no afecto a actividades empresariales o profesionales junto con los incrementos y disminuciones patrimoniales. También se incluían a las presunciones onerosas derivadas de las rentas de trabajo personal y capital. La anterior

configuración se completaba con una delimitación negativa del hecho imponible a través de los supuestos de no sujeción que no constituían renta. La imposición tributaria recaía sobre los rendimientos netos de cada fuente determinada por la minoración de la “renta bruta” en los gastos contemplados en la Ley. Esta ordenación determinó la composición de la renta en función de las fuentes recogidas en la propia regulación pero no estableció una definición global de la misma. Una cuestión relevante que motivó la reforma de esta ordenación fue el tratamiento del matrimonio como unidad contribuyente. La regulación del Impuesto establecía la obligación de realizar siempre una declaración conjunta en los casos de matrimonio. Sin embargo, el efecto impositivo originado era la acumulación de rentas de la unidad familiar a efectos de cuantificar la deuda tributaria. La consecuencia era un aumento de la carga tributaria para las personas con vínculo matrimonial al aplicar la tarifa progresiva del Impuesto. La acumulación obligatoria de rentas del matrimonio suponía un tratamiento tributario diferenciado respecto de los contribuyentes solteros. También, la discriminación se producía como consecuencia de la suma de todos los ingresos de los cónyuges respecto de otras personas con igual renta pero sin vínculo matrimonial que en este caso no estaban obligadas a la agrupación de sus rendimientos y variaciones patrimoniales. Estas cuestiones fueron elevadas ante el Tribunal Constitucional que en una serie de pronunciamientos determinó la inconstitucionalidad de dicha obligación. El Tribunal Constitucional declaró contrario al principio de capacidad económica la obligación de presentación de declaración conjunta a los cónyuges en el Impuesto. El argumento central de la resolución se encontraba en que la capacidad económica se refería al individuo y no a la familia. En consecuencia, el individuo constituye la única unidad contribuyente a efectos del Impuesto al ser titular de las fuentes productoras de renta.

B) Las modificaciones normativas operadas en la primera regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas motivaron la elaboración del Informe sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio de 1990. Este documento abordaba tres cuestiones fundamentales: la primera referente a la adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre acumulación obligatoria de rentas por la unidad familiar vigente en la anterior normativa, la segunda sobre el proceso de construcción de un Mercado Único en Europa con libre circulación de factores productivos y la tercera

referida a una serie de consideraciones sobre la imposición personal. El citado Informe procuró la aprobación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta ordenación al igual que su predecesora carecía de una definición de renta por lo que su delimitación se realizaba de acuerdo a sus componentes recogidos en el hecho imponible. La renta se configuraba de acuerdo a la totalidad de los rendimientos netos más los incrementos de patrimonio como en la normativa anterior aunque era imposible la minoración de las disminuciones patrimoniales con el resto de componentes. Esta regulación abandonó el concepto integrador de renta recogido en la ordenación anterior. Como novedad destacable fue la incorporación de las imputaciones de bases imponibles positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal junto con los demás componentes de la renta.

C) La complejidad de la regulación de 1991 tras numerosas modificaciones y los costes indirectos de gestión originados al convertirse en un tributo centrado en las devoluciones motivó la elaboración del Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 1998. Las aportaciones recogidas en el Informe son numerosas y de gran novedad en el ordenamiento tributario español entre las que destacaba la introducción del concepto de “renta disponible” y un “mínimo personal y familiar” exento de tributación en la base del Impuesto. La incorporación del concepto de “renta disponible” fue una de las principales novedades del Informe. Ésta se definía como la renta que puede utilizar el contribuyente tras atender a sus necesidades y las de los sujetos que de él dependen. Este criterio se plasmaba a través de la exención de un mínimo de renta que varía según las circunstancias personales y familiares del contribuyente. Además, el Informe establecía un tratamiento específico de los rendimientos que integraban el concepto de “renta disponible” a través de la aplicación de reducciones para aquellos generados en un período superior a dos años. De esta manera los rendimientos de generación irregular en el tiempo se adicionaban a los originados en el mismo período impositivo. Este tratamiento se complementaba con la aplicación de los gastos deducibles para la determinación de los rendimientos netos. Las propuestas del citado Informe se trasladaron a la nueva regulación del tributo aprobada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Sin embargo, los problemas interpretativos del nuevo texto

legal motivaron una serie de recursos ante el Tribunal Constitucional. Todo ello junto a la necesidad de simplificar el tributo motivó la elaboración del Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2002. El Informe centró su atención en el tratamiento fiscal de la familia y discapacitados pero una de las propuestas más relevantes se refería a la modificación del procedimiento de cuantificación de la “renta disponible”.

D) Las reformas parciales de la regulación de 1998 y la aprobación de un texto refundido fueron insuficientes para cohesionar la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Todo ello motivó la aprobación de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Esta ordenación retornó a la conceptualización de la “renta” contenida en las primeras regulaciones del tributo a la vez que recogía las últimas tendencias impositivas del entorno occidental. El objeto de gravamen del Impuesto era la “renta” en contraposición a la regulación anterior configurada en torno a la “renta disponible”. El gravamen sobre la “renta neta” se configuró como el objeto de gravamen adoptado por la mayoría de los sistemas fiscales de la Unión Europea. El rendimiento neto se determinaba a través de la disminución del “rendimiento íntegro” en el importe de los “gastos deducibles”. De la misma manera que las regulaciones anteriores carecía de una definición de renta por lo que su contenido también se delimitaba a través de sus componentes. Sin embargo, las reformas tributarias realizadas en los Estados de la “eurozona” motivaron la elaboración del Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, de 2014. Este documento contenía propuestas de reforma de los impuestos principales del sistema tributario así como recomendaciones de lucha contra el fraude fiscal. Las recomendaciones sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas afectaban a la estructura del tributo con mayor incidencia en la supresión de las deducciones aplicables a la cuota y minoración de las reducciones sobre los rendimientos. Merece especial atención la propuesta de revisión terminológica de los vocablos “rendimientos” y el concepto de “renta” empleados por la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por lo que se refiere a los componentes de la renta, el Informe mantuvo la

configuración establecida en la regulación del Impuesto pero con la supresión de las reducciones aplicables a los distintos rendimientos.

TERCERA.- *En relación al hecho imponible y la obtención de renta.*

A) El estudio del hecho imponible contenido en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha puesto de relieve la ausencia de una definición del concepto de renta. Dicha carencia era suplida con la enumeración de sus componentes en el mismo hecho imponible. Los componentes de renta recogidos se referían a los rendimientos de trabajo, capital, actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales así como presunciones. También el Impuesto sometía a gravamen a la imputación y atribución de renta pero éstas se encontraban reguladas en un régimen especial de tributación. Las imputaciones de renta se caracterizan porque se atribuye fiscalmente al contribuyente una utilidad económica derivada del uso y disfrute de elementos patrimoniales aunque no se produce un ingreso real en el patrimonio. La ausencia de una percepción efectiva de ingresos en el patrimonio del contribuyente se contraponía a la interpretación económica derivada de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Esta interpretación restrictiva reconducía a una conceptualización de la renta basada exclusivamente en una percepción real de los ingresos. La configuración constitucional del principio de capacidad económica y la aprobación de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria posibilitaba la atribución de capacidad económica al contribuyente por el uso y disfrute de determinados elementos patrimoniales a partir de una interpretación exclusivamente jurídica del presupuesto de hecho.

B) En el hecho imponible se produce una conexión necesaria por una parte entre los componentes de la renta entre sí (elemento objetivo) y por otra de dichos elementos con el contribuyente (elemento subjetivo). La conexión de ambos elementos se materializó en el hecho imponible a través de la expresión “obtención de renta” que fue recogida en todas las regulaciones del Impuesto. Adicionalmente cabe destacar la existencia de una multiplicidad de presupuestos de hecho junto a la “obtención de renta” en las primeras ordenaciones del tributo. En este caso los presupuestos aparecían configurados como “modalidades” de obtención de renta

porque su regulación se realizaba al margen del hecho imponible. Las modalidades de obtención se referían a la “imputación de rentas” así como a la “atribución de rentas”, esta última articulada en torno a los regímenes especiales. La situación descrita se modificó por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias al agrupar en torno a la “obtención de renta” a todas las “modalidades” dispersas en los textos reguladores del tributo. La técnica utilizada se fundamentó en la integración en el concepto de renta de todos los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales, imputaciones así como las presunciones. Las imputaciones se regularon en los regímenes especiales al margen de los componentes de la renta. Para ello, las imputaciones de renta se reconducían expresamente a los regímenes especiales en el texto de la ley. También la regulación vigente aprobada por Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio agrupó en torno a la “obtención de renta” a los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales así como a las imputaciones y presunciones. De la misma manera la técnica empleada se basaba en la integración en el concepto de renta de las imputaciones junto a los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales y presunciones. Igualmente, las imputaciones se regularon en los regímenes especiales al margen de los componentes de la renta. La diferencia regulatoria respecto a la ordenación anterior se encontraba en que las imputaciones de renta no se reconducían expresamente a los regímenes especiales. En este caso se precisa realizar una interpretación integradora del texto de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para que los regímenes especiales se encuentren sujetos a gravamen.

CUARTA.- En relación a la renta gravable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A) Los antecedentes normativos de la noción de “renta gravable” se pueden encontrar en las primeras regulaciones del impuesto sobre la renta del Reino Unido. La “renta gravable” aparecía como un elemento de la estructura del tributo descrita en el Informe de la Comisión RADCLIFFE. El esquema del Impuesto se iniciaba con la “renta evaluable” cuya correspondencia en nuestro sistema fiscal era

el “objeto” del tributo. El segundo elemento se refería a la “renta gravable” a la que se aplicaban las reducciones y deducciones. El tercer elemento era la “renta imponible” derivada de la minoración de la “renta gravable” en los gastos necesarios para su obtención. También en el sistema tributario prusiano representado por las ciudades hanseáticas se recogía a la “renta gravable” como un elemento de la estructura del impuesto sobre la renta.

B) Los estudios doctrinales sobre la noción de “renta gravable” han sido numerosos en la literatura tributaria destacando los trabajos de WUELLER por sistematizar las aportaciones alemanas, italianas y norteamericanas sobre dicha materia. Así mismo, los trabajos del citado autor son relevantes por su recepción inicial en nuestra doctrina científica y su influencia posterior en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La configuración de la “renta gravable” se fundamenta en las teorías del acrecentamiento patrimonial de aplicación en los sistemas fiscales basados en la imposición global o extensiva de la renta. La mayoría de las aportaciones doctrinales se decantan por un modelo extensivo de gravamen sobre la “renta gravable” basado en un concepto amplio en el que se incluyen a todos los ingresos del contribuyente. Si bien algunas fuentes productoras de ingresos plantean problemas de integración en la noción de “renta gravable” al encontrarse gravados al margen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como las herencias, donaciones y legados. Ello no ha sido obstáculo para establecer el gravamen extensivo sobre la “renta gravable” que excluya a los ingresos gravados por otros tributos.

C) La cuestión de la definición normativa del concepto de “renta gravable” aparece en nuestro ordenamiento tributario por primera vez en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Posteriormente, la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio contempló también dicha referencia normativa. El aspecto común en ambas ordenaciones era la ausencia de una definición de “renta gravable”. Como es sabido, también las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas carecían de una definición del concepto de renta. Dicha carencia fue suplida

con la simple enumeración de los componentes de la renta en el hecho imponible del Impuesto. De la misma manera, las regulaciones citadas del Impuesto al referirse a la “renta gravable” carecían de una definición conceptual. Solamente estas regulaciones se referían en sus respectivos capítulos a la <<*definición y determinación de la renta gravable*>> pero no la describían conceptualmente. Ambas ordenaciones se limitaban a realizar una descripción del contenido de cada fuente productora de renta en dichos capítulos que previamente se habían enumerado en el hecho imponible. Las fuentes de renta determinadas se referían a los rendimientos del trabajo, capital actividades económicas y ganancias o pérdidas patrimoniales. Las presunciones se entendían incluidas en los rendimientos del trabajo y capital por lo que también se incluyen en la relación anterior. Sin embargo, las imputaciones de renta no se recogían en los citados capítulos sobre la determinación de la renta gravable. Las imputaciones de renta se recogían como un componente más de la renta en el hecho imponible como se ha señalado pero se excluía su referencia en el capítulo dedicado a la determinación de la “renta gravable”. En este caso, las imputaciones de renta aparecían reguladas en los regímenes especiales al margen de los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales. A pesar de todo ello se puede señalar que la descripción del contenido de todos los componentes a lo largo del texto normativo permite llegar a la definición de la “renta gravable” como se comprobara en este trabajo.

D) El procedimiento de determinación de la “renta gravable” se realiza a través de la minoración de la “renta gravable bruta” en los gastos necesarios para su obtención posibilitando de esta manera la consecución de la “renta neta gravable”. Sin embargo la determinación de la “renta gravable” exige la observación de dos procedimientos previos. En el primero se debe tener en cuenta a las fuentes productoras de renta de forma independiente para la aplicación de sus gastos específicos. En segundo lugar se debe diferenciar entre los gastos aplicables por una parte a las fuentes productoras (elemento objetivo) y por otro los referidos al contribuyente (elemento subjetivo). Desde esta perspectiva, los gastos necesarios que minoran los ingresos derivados de la titularidad de las fuentes productoras posibilita la determinación de la “renta neta objetiva”. Mientras que la consideración de los gastos necesarios para la existencia del contribuyente y las necesidades de las personas dependientes de él se articula a través de la noción de “renta neta

subjettiva". Así mismo, los conceptos de "renta neta objetiua" y "renta neta subjettiva" se asientan en una serie de principios vinculados con la minoración de los gastos necesarios para la obtención de la renta. Estos criterios han sido desarrollados por tratadistas alemanes sistematizados en nuestro ordenamiento en los principios del neto objetiua y subjettiua. El principio del neto objetiua se vincula con los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Este principio concreta la capacidad económica absoluta. El principio del neto subjettiua se refiere a los gastos derivados de las circunstancias personales y familiares del contribuyente. Dicho criterio determina la capacidad económica relativa. Ambos principios ponen de manifiesto dos momentos diferenciados en la aplicación de los gastos deducibles sobre la renta. También se pone de relieve una aparente contradicción entre la materia imponible que se quiere gravar y lo realmente gravado al concretar de forma individualizada el gravamen. La explicación a esta cuestión reside en que ambos momentos corresponden a distintos elementos en la estructura del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La determinación de la renta neta gravable de carácter objetiua se concreta en el hecho imponible. Sin embargo, la renta neta gravable de carácter subjettiua se determina en la base del Impuesto en la que se contienen las reducciones por circunstancias personales y familiares del contribuyente.

E) La ausencia de una definición de carácter declaratiua de "renta gravable" en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio carece de relevancia para establecer un concepto de dicha noción. La delimitación normativa del concepto de "renta gravable" también se puede realizar a través de la determinación del contenido de los componentes que integran dicha noción. Los componentes se refieren a una diversidad de fuentes de renta que afluyen al patrimonio del contribuyente. Por tanto, la delimitación normativa del concepto de "renta gravable" requiere la enumeración y determinación del contenido de sus componentes. En este capítulo se abordó la enumeración de los componentes de "renta gravable" y en los siguientes se determinará su contenido. El análisis de la concreción de los componentes parte del artículo 6.2 de la regulación vigente del Impuesto referido al hecho imponible en el que se relacionan a los rendimientos del trabajo, capital,

actividades económicas, ganancias o pérdidas patrimoniales y las imputaciones establecidas por ley. Merece destacar que los referidos al capital están integrados a su vez por los rendimientos mobiliarios e inmobiliarios. Adicionalmente el artículo 6.3 de la ordenación vigente del Impuesto se refería también a las presunciones derivadas de los rendimientos del trabajo o del capital como componentes de la renta. En consonancia con estas previsiones el Capítulo II del Título III de la ley vigente del Impuesto bajo la denominación de <<*definición y determinación de la renta gravable*>> se refería a los rendimientos del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario, actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales. La determinación de las presunciones derivadas del trabajo y capital se determinaban conforme a los citados rendimientos. Sin embargo, el reseñado capítulo carecía de una enumeración y determinación de cada imputación de renta. Los supuestos asimilados a las imputaciones de renta se regulaban al margen del citado capítulo en concreto en el Título X bajo la denominación de <<*Regímenes especiales*>>. El reseñado título recogió los supuestos referidos a imputación de rentas inmobiliarias, régimen de atribución de rentas, transparencia fiscal internacional, derechos de imagen, régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español, tributación de los socios de instituciones de inversión colectiva, tributación de las instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales y ganancias patrimoniales por cambio de residencia. La diversidad de supuestos y materia imponible gravada permite distinguir varias modalidades de obtención de renta agrupadas en torno a las “imputaciones de renta” y los “regímenes especiales”. Para distinguir la “renta imputada” de la “renta atribuida” de los regímenes especiales se debe utilizar el criterio del artículo 6.3 al señalar que <<*a efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro*>>. A este respecto el artículo 45 incluyó entre los componentes de la renta general a los rendimientos y las ganancias o pérdidas patrimoniales que no tuvieran la consideración de renta del ahorro así como las imputaciones derivadas de rentas inmobiliarias (artículo 85), transparencia fiscal internacional (artículo 91), cesión derechos de imagen (artículo 92) y tributación de socios o partícipes en instituciones inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales (artículos 95). También se incluyeron las imputaciones de renta derivadas de agrupaciones de interés económico españolas, agrupaciones europeas de interés económico y las uniones temporales de empresas por remisión

expresa de la vigente regulación del Impuesto a la ley del Impuesto sobre Sociedades. Por su parte el artículo 46 incluyó entre los componentes de la renta del ahorro a los rendimientos de capital mobiliario derivados de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, cesión de capitales a terceros y operaciones de capitalización de seguros así como las ganancias o pérdidas patrimoniales generadas por la transmisión de elementos del patrimonio del contribuyente. La cuestión pendiente de resolver para la determinación de cada componente de “renta gravable” es la referida a los regímenes especiales. Éstos han sido determinados por una interpretación en sentido contrario del vigente artículo 45 de la ley del Impuesto. Los regímenes especiales a partir de dicha interpretación se refieren a la atribución de rentas (artículo 86), trabajadores desplazados a territorio español (artículo 93), tributación de socios o partícipes en instituciones de inversión colectiva (artículo 94) y ganancias patrimoniales por cambio de residencia (artículo 95 bis). Esta cuestión plantea diversos interrogantes porque dichos regímenes no se encontraban recogidos en el concepto de renta del hecho imponible, ni en el Capítulo II del Título III referido a la <<definición y determinación de la renta gravable>> de la ley del Impuesto. Así mismo los regímenes especiales se encuentran excluidos de la consideración de “renta general” y del “renta del ahorro” a efectos de su integración en la base del Impuesto conforme al artículo 6.3 de la regulación del Impuesto como se ha comprobado. Esta cuestión merece un estudio específico en nuestro trabajo para determinar el grado de integración en el concepto de “renta gravable”. Todo ello aconseja un estudio particular en un capítulo de este trabajo con el objeto de realizar una delimitación positiva de los componentes del concepto de “renta gravable”.

F) La enumeración positiva de los componentes de “renta gravable” se combina a su vez con otra serie de ingresos del contribuyente pero que en este caso se excluyen de su gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También el procedimiento para la determinación de los componentes excluidos del concepto de “renta gravable” se fundamenta en el análisis del hecho imponible del Impuesto. La delimitación negativa del concepto de renta se realiza a través de una serie de técnicas tributarias aplicables en la configuración del hecho imponible. Entre estas técnicas se encuentran los “supuestos de no sujeción” y las “exenciones”. Los supuestos de no sujeción complementan la delimitación del hecho imponible desde

un punto de vista negativo. De tal forma que, el contribuyente no realiza el “presupuesto de hecho” al igual que tampoco se origina el nacimiento de la consecuencia jurídica correspondiente al gravamen por el Impuesto. También, las exenciones completan la delimitación del hecho imponible pero en este caso a pesar de la realización del presupuesto de hecho por el contribuyente la norma reguladora impide la efectividad de la consecuencia jurídica materializada en la sujeción al Impuesto. La vigente regulación reguló los supuestos de no sujeción en el artículo 6.4 al señalar que *<<no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>*. Por ello, nuestro sistema tributario somete a las herencias, donaciones y legados al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En relación a las exenciones cabe señalar su regulación en un precepto específico (artículo 7) en la regulación vigente del Impuesto. El citado artículo se caracteriza por una elevada casuística que se combina con la aplicación de exenciones de carácter parcial o total. Adicionalmente conviene destacar que otros supuestos de no sujeción y de exenciones se encuentran regulados de forma dispersa en la ley del Impuesto. Todo ello aconseja un tratamiento específico en un capítulo independiente de este trabajo con el objeto de realizar una delimitación negativa de los componentes del concepto de “renta gravable”.

G) Una vez realizada la enumeración de los componentes de la “renta gravable” corresponde el estudio de una serie de aspectos de carácter temporal. La delimitación temporal de la “renta gravable” es un aspecto relevante en el Impuesto porque permite la integración de los rendimientos y las ganancias o pérdidas patrimoniales en función de un determinado período de tiempo. Otro aspecto es la agrupación de los componentes en un determinado lapso temporal a la vez que se excluyen a los ingresos y gastos generados al margen de dicha delimitación. Todo lo anterior requiere un análisis específico en un capítulo independiente de este trabajo con el objeto de concretar la “renta gravable” del período impositivo.

CAPÍTULO IV DELIMITACIÓN POSITIVA DE LA RENTA GRAVABLE

I. RENDIMIENTO DEL TRABAJO

Este Capítulo IV del trabajo está referido a la delimitación positiva de la “renta gravable”. En este caso se trata de estudiar la composición normativa de cada componente de la “renta gravable” conforme a lo señalado en el capítulo anterior. Desde este punto de vista es necesario el examen separado de dichos componentes que se enuncian a continuación. En primer lugar se estudian los rendimientos del trabajo al configurarse éstos como uno de los elementos claves del objeto de estudio. En segundo y tercer lugar se analizan los rendimientos de capital inmobiliario y mobiliario se tratan también de elementos fundamentales en la realización de este trabajo. En cuarto lugar se examinan los rendimientos de actividades económicas configurados a partir de los componentes anteriormente señalados. En quinto lugar se estudian las ganancias y pérdidas patrimoniales configuradas como componentes relevantes en la delimitación normativa del concepto de “renta gravable”. En sexto y último lugar se analizan las presunciones e imputaciones de renta junto con los regímenes especiales configurados normativamente como componentes accesorios pero que también integran el concepto de “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los rendimientos del trabajo han sido recogidos en todas las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un componente más de la renta. La configuración de este rendimiento es el resultado de la evolución de los gravámenes sobre las rentas de trabajo en nuestro ordenamiento tributario. Desde esta perspectiva interesa el estudio de los antecedentes del gravamen sobre dichas rentas porque su estudio permitirá su distinción y delimitación respecto de otros componentes de la “renta gravable” del tributo analizado. Los antecedentes normativos de este rendimiento se encuentran en una serie de gravámenes diferenciados hasta su integración final en el Impuesto¹.

¹ Como relata PERULLES BASAS <<en tiempos de la guerra de sucesión se gravaban ya con un 10 por 100 los sueldos de los empleados de los Consejos y Tribunales. Carlos IV extendió la imposición a todos los sueldos. Suprimida algún tiempo, la escasez de recursos a que dio lugar

Inicialmente, las rentas del trabajo aparecían gravadas en figuras tributarias independientes del resto de las manifestaciones de riqueza². Incluso, las mismas rentas derivadas del trabajo se encontraban reguladas en distintas normas tributarias³. A este respecto GUTIERREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU señala que <<hasta comienzos del presente siglo nos encontramos con gravámenes aislados sobre determinadas rentas del trabajo, sin conexión sistemática, tales como impuestos sobre sueldos y asignaciones de empleados activos y pasivos, y el que recaía sobre los honorarios de los registradores de la propiedad>>⁴. Como es sabido, el tratamiento doctrinal de las rentas del trabajo se identificaba con las “rentas ganadas” en contraposición a las “rentas fundadas” del capital⁵. La diferenciación doctrinal posibilitaba un tratamiento diferenciado de las rentas del trabajo y del capital. El desarrollo de los gravámenes personales supuso la integración de ambas manifestaciones de riqueza en un único tributo lo que dejó sin efecto la distinción originaria⁶. En

la invasión francesa motivó su reimplantación. En el año 1851 se exigía el tributo mediante un descuento del 15 por 100 sobre los haberes de las clases pasivas y otro del 6 al 20 por 100 sobre las activas. Sin embargo, hay que señalar que exacción del Impuesto sobre sueldos y asignaciones, injusta y confusa, fue derogada por Orden de 23 de febrero de 1857. Se abre con esta disposición un paréntesis de diez años, durante el cual los empleados del Estado percibían sus sueldos libres de todo descuento. La Ley de Presupuesto de 29 de junio de 1867 estableció una exacción de un 5 por 100 sobre todas las rentas, sueldos y asignaciones que se hicieren efectivos con fondos del Estado, Provincia o Municipio. A partir de esta fecha y hasta la promulgación de la Ley de 27 de marzo de 1900, por la que se creó la Contribución sobre Utilidades de la riqueza Mobiliaria, y que gravó, entre otros conceptos, las utilidades que sin el concurso del capital se obtengan en recompensa de servicios o de trabajos personales, fueron muchas las disposiciones que introdujeron pequeñas variaciones, en el régimen tributario de los sueldos y asignaciones>>. En PERULLES BASAS, J.J.: <<El Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal>>, ob. cit., pp.381 y ss.

² En este sentido se puede señalar el Impuesto sobre Sueldos y Asignaciones implantado en 1851 y que a partir del 29 de junio de 1867 se denominó el Impuesto del 5 por ciento sobre rentas, sueldos, haberes y asignaciones. Véase a este respecto, LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual de Derecho Tributario, parte especial*, ob. cit., p.8.

³ El Impuesto sobre Sueldos y Asignaciones se aplicaba a la vez que el Impuesto de cédulas personales. Este último impuesto es implantado en 1875, hasta que, en el año 1943 fue suprimido. Como recuerda FERREIRO LAPATZA <<las cédulas eran documentos que deberían ser adquiridos por todos los españoles mayores de catorce años. Se dividían en varias clases. Cada una de ellas tenía un precio diferente. El contribuyente debería suscribir cédulas de una u otra clase según determinados signos de renta (contribuciones directas o alquileres pagados, sueldos)>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, ob. cit., p.188.

⁴ GUTIÉRREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU. J: *Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal*, Ed. Deusto, Bilbao, 1968, p.9.

⁵ Véase, LANGA E. y GARAIZABAL J.M.: *Diccionario de Hacienda Pública*, ob. cit., 239.

⁶ Una excepción a esta tendencia tributaria se encuentra en el sistema fiscal inglés que distingue dos gravámenes específicos articulados sobre el “Capital Gains Tax” <<que grava los incrementos de patrimonio o plusvalías que procedan de la enajenación de ciertos activos de capital>> y el “Income Tax” en el que <<las diferentes rentas netas (cédulas) se suman para la obtención de la renta total, pero en ningún caso el rendimiento negativo de una de ellas puede

este contexto se estableció por la Ley municipal de 20 de agosto de 1870, reguladora del Repartimiento General de Utilidades un gravamen que agrupaba a una heterogénea serie de rentas carentes de una sistematización desde el punto de vista de la fuente de generación⁷. Esta situación cambió con la Ley de 27 de marzo de 1900, de reforma tributaria, que introdujo en el sistema fiscal la Contribución sobre las Utilidades de Riqueza Mobiliaria⁸. La nueva regulación supuso un hecho trascendental al reunir el gravamen de los sueldos y salarios junto a la imposición tributaria de otras manifestaciones de riqueza. En este gravamen se aprecia la confluencia de los elementos de trabajo y capital junto con un tercer componente de carácter mixto. Esta ordenación se articuló sobre las fuentes de generación de la renta como: el trabajo (Tarifa I), el capital (Tarifa II) y una tercera de carácter mixto conformada por las anteriores (Tarifa III). Sin embargo, la coexistencia de una diversidad de gravámenes carentes de coordinación entre los mismos motivó la elaboración de numerosos proyectos sobre el establecimiento de una contribución de carácter general. A este propósito respondió la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta sobre las personas naturales. La novedad de esta regulación radicaba en la determinación del gravamen sobre la suma anual de los ingresos o rendimientos que el sujeto perciba. La regulación de las rentas

ser compensado con el positivo de otra, excepto los rendimientos negativos empresariales>>. En SANS I LLADÓ, J.M.: *El I.R.P.F. Estudio comparativo entre España, Francia, Alemania, Italia, Inglaterra y Bélgica*, Management School, Barcelona, 1993, pp. 97 y ss.

⁷ La Ley Municipal de 20 de agosto de 1870, reguladora del Repartimiento General de Utilidades fue modificada en 1876 y cuyo texto refundido fue aprobado por el Real Decreto de 2 de octubre de 1877. Sin embargo, dicho texto fue objeto de ulteriores reformas, entre las que destaca la llevada a cabo por el Decreto-Ley de 11 de septiembre de 1918, sobre Exacciones Municipales. Finalmente, este gravamen fue suprimido por la Ley de 17 de julio de 1945, de Bases de Régimen Local. Su relevancia se manifiesta en el tratamiento de las rentas derivadas del ejercicio de actividades económicas. De tal forma que, en sus disposiciones legales se puede distinguir una enumeración de las "utilidades" integrantes del Repartimiento General de Utilidades, articuladas en las siguientes letras <<i>j) Las pensiones y los haberes pasivos; las asignaciones o auxilios recibidos de tercero, aunque procedan de mera liberalidad. Estarán, sin embargo, exentos los alimentos entre parientes, cuando se presten legalmente. j) Las utilidades de cualquier clase y denominación, asignadas a un cargo, dignidad o jerarquía; las retribuciones fijas o eventuales de cualquier trabajo, gestión o comisión; los ingresos procedentes del ejercicio de profesión, arte, oficio o ministerio y las demás utilidades de naturaleza análoga>>. Véase, a este respecto, GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., pp.163 y ss.

⁸ La Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria se configuraba mediante tres tarifas. En particular, por lo que a nosotros nos interesa, la Tarifa primera se dedicaba al gravamen de las rentas de trabajo. De tal forma que, la nueva Contribución incorporó el Impuesto sobre Sueldos y Asignaciones, así como, el gravamen sobre los honorarios de los Registradores de la Propiedad. Los supuestos gravados de las rentas de trabajo se amplían en la reforma realizada a través de la Ley de 29 de abril de 1920.

del trabajo se realizaba mediante la referencia al gravamen <<del ejercicio de un trabajo u ocupación lucrativa, y derechos de percepción fija o eventual>> así como <<de pensiones y haberes pasivos>>⁹. De la misma manera se recogían dichas previsiones en la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta en la que los rendimientos o ingresos se agrupaban en torno a la noción de renta imponible. La reforma tributaria aprobada por la Ley de 26 de diciembre de 1957 por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958-1959 y reformas tributarias derogó la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria¹⁰. La reforma implantó el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal en el que se integró la Tarifa primera dedicada al gravamen de las rentas del trabajo y de los profesionales¹¹. El proceso de reforma tributaria continuó con la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema tributario que estableció el Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas¹². La nueva regulación transformó el Impuesto sobre los Rendimientos

⁹ En el artículo 5, letras g), j) de la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta.

¹⁰ La Ley de 26 de diciembre de 1957, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958-1959 y reformas tributarias establecía en su exposición de motivos referida al Impuesto sobre el trabajo personal que <<dentro de la línea de sistematización de nuestra imposición directa es llegado el momento de dar sustantividad propia a los impuestos que actualmente gravan las rentas del trabajo fundiéndolos en uno solo que se denominará "Impuesto sobre el trabajo personal". En la realidad actual, entre las rentas de trabajo sometidas a imposición y las verdaderas no existe siempre una correlación adecuada, pues si en unos casos no hay diferencia entre la presión tributaria legal y la efectiva, como ocurre por ejemplo, con las retribuciones de los funcionarios y empleados en otros muchos la disparidad entre aquéllas alcanzan porcentajes elevadísimos, como sucede, casi, en general, con quienes realizan su trabajo en forma más o menos económicamente independiente>>.

¹¹ El artículo 44 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958-1959 y reformas tributarias disponía que <<a partir de primero de enero de mil novecientos cincuenta y ocho la Contribución Industrial de Comercio y Profesiones, en lo que afecta a profesionales y la Tarifa I de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria quedan integradas en un solo tributo con sustantividad propia que se denominará "Impuesto sobre el trabajo personal" cuyas cuotas serán fijadas en función de las retribuciones que se obtengan en recompensa de trabajos o servicios personales. Este impuesto se seguirá rigiendo por lo preceptos reguladores de la segunda de aquellas exacciones, salvo en la parte modificada por la presente Ley>>. A este respecto PERULLES BASAS señala que <<la primera modificación que introdujo esta disposición en el ámbito de la Contribución de Utilidades fue independizar por completo los tres conceptos fundamentales que constituían su campo de aplicación, creando con ellos tres nuevos tributos, denominados Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, Impuesto sobre las Rentas del Capital e Impuestos sobre las Rentas de Sociedades y demás Entidades Jurídicas>>. En PERULLES BASAS, J.J.: <<El Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal>>, ob. cit., p.386.

¹² La Ley 41/1964, de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario establecía en su exposición de motivos en lo referente al Impuesto General sobre la Renta, que, éste gravamen

del Trabajo Personal en un gravamen a cuenta del Impuesto General¹³. Esta reforma implantó un modelo tributario de carácter cédular al gravar y regular el resultado económico derivado de cada fuente de renta de forma independiente mediante impuestos a cuenta (en este caso el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal). El sistema se completaba con un “Impuesto general” en el que se integraban los distintos “impuestos a cuenta”. La coordinación entre las distintas figuras tributarias se realizaba mediante la deducción en el “Impuesto general” de las cuotas derivadas de los “gravámenes a cuenta”. La deducción de las cuotas se realizaba con posterioridad a la aplicación de la tarifa de gravamen del “Impuesto general”. Merece destacar que el Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas solamente gravaba las rentas derivadas de la producción de bienes y servicios excluyendo de gravamen a los subsidios percibidos de la Administración. De la misma manera, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal no sujetaba a gravamen a aquellas rentas que no derivaban del mercado de producción de bienes y servicios¹⁴. Posteriormente, la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal estableció de forma temporal un Impuesto extraordinario sobre determinadas

<<no sólo sustituye a la Contribución del mismo nombre, sino que viene a englobar, en cuanto a las personas físicas, el conjunto tributario actualmente constituido por los distintos impuestos de producto. La nueva regulación supone una transformación importante en cuanto a la determinación de la cuota del Impuesto sobre la renta. A cada contribuyente se le fijará una cuota global correspondiente al conjunto de sus rentas, de la que se deducirán las de los impuestos parciales sobre las distintas clases de renta anteriormente satisfechos (...)>>.

¹³ A este respecto GUTIERREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU ha señalado en relación al Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal que *<<la Ley de Reforma del sistema tributario de 1964 modifica, en parte, la naturaleza del Impuesto al configurarle como a cuenta de otros impuestos generales. De este modo el tributo se nos presenta en la nueva legislación como un impuesto directo de producto y a cuenta de los generales sobre la renta de las personas físicas. o de Sociedades y demás Entidades jurídicas, según la naturaleza del perceptor de los rendimientos del trabajo>>.* En GUTIERREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU. J: *Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal*, ob. cit., p.9.

¹⁴ El Decreto 512/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los rendimientos del Trabajo Personal disponía en su artículo 3 que *<<el hecho imponible en este impuesto se origina: a) Por la obtención de rendimientos que se deriven directa o indirectamente de trabajos o servicios personales. b) Por el mero ejercicio de actividades profesionales o artísticas>>.* Por su parte, el artículo 5 de la misma disposición señala que, *<<no estarán sujetas a este impuesto: 1. Las percepciones derivadas de la acción protectora de la Seguridad Social. 2. Las asignaciones que en concepto de ayuda o indemnización familiar perciban (...). 3. Las pensiones que abonen los Montepíos laborales y las Mutualidades constituidas por funcionarios, empleados y trabajadores manuales, aprobados legalmente por el Ministerio de Trabajo o por el ministerio respectivo y con personalidad jurídica independiente, en cuanto no estuvieren integradas en la Seguridad Social (...)>>.*

Rentas del Trabajo Personal¹⁵. La relevancia, entre otras, de esta norma se manifiesta en la desaparición del carácter de gravamen a cuenta de las rentas del trabajo personal respecto del “Impuesto General”. Tal conclusión se desprende del artículo 20 de la citada regulación al establecer que el Impuesto sobre determinadas Rentas del Trabajo Personal *<<no será deducible de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni tendrá la consideración de gastos fiscalmente deducibles>>*¹⁶. La reforma de la imposición personal culminó con la aprobación de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que eliminó definitivamente los “impuestos a cuenta” del sistema tributario y transformó la licencia fiscal del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal en un tributo local de carácter real¹⁷. La nueva regulación configuró los rendimientos de trabajo como un elemento más de la renta junto al resto componentes.

Una vez señalados los antecedentes del tratamiento tributario de las rentas del trabajo que culminan con su integración como un rendimiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas surge la cuestión de su diferenciación respecto a otros componentes de “renta gravable” y la determinación de su composición. Estas cuestiones son relevantes desde un punto de vista jurídico-tributario en orden a concretar el hecho imponible en el que se contienen los componentes de la renta del Impuesto. Para ello se estudia a continuación la

¹⁵ El Impuesto extraordinario sobre determinadas rentas de Trabajo Personal estuvo vigente de acuerdo a la disposición transitoria segunda de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal desde el 1 de enero de 1978, hasta el 31 de diciembre de 1978. En particular este gravamen recaía, según su artículo 13.1 en *<<los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces, y sobre las demás rentas, en cuanto excedan de setecientas cincuenta mil pesetas (4.507,59 euros)>>*. En definitiva, el Impuesto extraordinario sobre determinadas rentas de Trabajo Personal convivió con el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas hasta el 31 de diciembre de 1978.

¹⁶ En este sentido DÍAZ ÁLVAREZ señala que *<<nos encontramos, pues, ante un Impuesto directo, que no es a cuenta, con fuertes características personales que llevan a considerarlo, en determinadas circunstancias, como personal, y que además aparece como una figura impositiva excepcional y transitoria para el ejercicio 1978; característica ésta que comparte con otra figura impositiva creada por la Ley de medidas Urgentes: el Impuesto sobre el patrimonio>>*. En DÍAZ ÁLVAREZ. G.: *<<Reflexiones en torno a la normativa reguladora de la imposición sobre Rendimientos del Trabajo Personal>>*, *Revista Española de Derecho Financiero*, vol. I, 1978, p.612.

¹⁷ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas suprimió, según la disposición transitoria uno a) la cuota proporcional del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. Adicionalmente, la disposición transitoria uno, b) de la misma disposición transformó la “licencia fiscal” del citado Impuesto, en un tributo local.

configuración del rendimiento neto del trabajo. Este examen se realizará a través del análisis de la concreción genérica del rendimiento íntegro y de forma específica sobre los supuestos particulares de sujeción que afectan a dichas rentas. Este examen requiere el análisis de los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto de trabajo. Finalmente con el propósito de analizar de una forma completa el rendimiento neto se examinan las reducciones aplicables sobre los rendimientos íntegros y netos del trabajo.

1. La configuración del rendimiento neto

Con el propósito de establecer la composición del rendimiento neto del trabajo como un componente de la “renta gravable se realizará de forma previa un análisis de las normas del ordenamiento jurídico inspiradoras de dichas rentas. Este estudio se justifica porque la configuración del rendimiento del trabajo en el Impuesto se fundamenta en las conceptualizaciones de otras ramas del Derecho. La delimitación tributaria de los rendimientos de trabajo en las ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se encuentra vinculada con la regulación constitucional y con el ordenamiento laboral en materia de retribuciones de los trabajadores. La Constitución Española de 1978 establece en su artículo 35 que todos los españoles tienen el derecho a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia¹⁸. La ordenación laboral regulada por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores exige la satisfacción de la retribución por parte del empresario a los trabajadores por sus servicios prestados¹⁹. Los rendimientos

¹⁸ La Constitución Española, de 1978 señala en su artículo 35.1 que <<Todos los españoles tienen el deber de trabajar y el derecho al trabajo, a la libre elección de profesión u oficio, a la promoción a través del trabajo y a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia, sin que en ningún caso pueda hacerse discriminación por razón de sexo>>.

¹⁹ El Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (Boletín Oficial del Estado, núm.255, de 24 de octubre de 2015) disponía en su artículo 26.1 que <<se considera salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los períodos de descanso computables como de trabajo. En ningún caso, incluidas las relaciones laborales de carácter especial a que se refiere el artículo 2, el salario en especie podrá superar el treinta por ciento de las percepciones salariales del trabajador, ni dar lugar a la minoración de la cuantía íntegra en dinero del salario mínimo interprofesional>>. Por su parte el apartado segundo del mismo precepto señalado que <<no tendrán la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en

de trabajo se identifican con la retribución derivada de trabajo personal dependiente realizado por cuenta ajena o en el ámbito de organización y dirección de un tercero²⁰. A partir del vínculo surgido entre empleado y empleador por la prestación de trabajo del primero y el pago de una contraprestación por el segundo se puede establecer una relación causal entre trabajador y empresario. A este respecto GARCÍA NINET y GARCÍA VIÑA ponen de relieve que *<<esto se debe a que nos encontramos ante un contrato de cambio en el que la contraprestación es consustancial al tipo contractual>>*²¹. El pago del salario por el empresario al trabajador goza de la tutela judicial efectiva de los tribunales de justicia garantizada por el ordenamiento jurídico²². También, el trabajador puede instar la extinción del contrato de trabajo ante el Juez de lo Social por la falta de pago o retraso continuado en el abono del salario pactado según el procedimiento regulado en el Estatuto de los Trabajadores. De igual consideración gozan las indemnizaciones correspondientes a la extinción del contrato de trabajo por causa no imputable al trabajador. De todo lo expuesto anteriormente se puede deducir que la conceptualización de las retribuciones del trabajador en el ámbito laboral es más limitada respecto a la regulación tributaria. Dado que en esta última se califican a las indemnizaciones derivadas de la relación laboral como rendimientos del trabajo sujetas a gravamen. Desde esta perspectiva, los

concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral, las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos>>.

²⁰ El Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores establecía en su artículo 1.1 que esta regulación *<<será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario>>*. A este respecto, véase núm. de consulta: 1732-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 21/09/2001, en relación al tratamiento fiscal de las retribuciones percibidas por la hija en el negocio de su madre, dedicado a la actividad de comercio, dado que, *<<el “colaborador autónomo” no participa en la ordenación por cuenta propia determinada (...), sino que tal ordenación es realizada por la titular de la actividad, las obligaciones fiscales correspondientes al ejercicio de tal actividad le corresponderán únicamente a su titular. Consecuencia de lo anterior, y a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los rendimientos que la hija de la consultante pudiera obtener por su colaboración con la titular de la actividad –su madre- procederá calificarlos como rendimientos del trabajo>>*. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²¹ En GARCÍA NINET, J.I. y GARCÍA VIÑA, J.: *<<El salario art. 26 ET>>*, en la obra colectiva, *Salario y tiempo de trabajo en el Estatuto de los Trabajadores (De 1980 a 2005)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005, p.75.

²² El Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores regula las garantías del salario en su artículo 32.

rendimientos de trabajo gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas entroncan directamente con el conjunto de retribuciones satisfechas por el empresario al trabajador con las especialidades propias de la legislación laboral²³. En relación a esto último destaca la relevancia de los convenios colectivos y el contrato individual de trabajo en la articulación de los salarios de los trabajadores. En cualquier caso, los Tribunales de Justicia han reiterado la primacía de la norma de rango superior representada por la Ley sobre las normas paccionadas articuladas en el convenio colectivo²⁴. Una cuestión relevante respecto al pago de las retribuciones se refiere a la forma en que se satisface por el empresario de forma dineraria o en especie. El pago del salario dinerario se debe realizar en la moneda de curso legal pactada²⁵, a través de cualquier medio admitido en Derecho²⁶ salvo que exista oposición expresa del trabajador²⁷. Como se ha puesto de manifiesto, las percepciones de carácter salarial se articulan conforme a lo establecido en la negociación colectiva o el contrato individual de trabajo de acuerdo al Estatuto de los Trabajadores. El salario está constituido por el “salario base” y los “complementos salariales”²⁸. El salario base se corresponde con la parte de la

²³ El Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores establecía en su artículo 26.3 que <<mediante la negociación colectiva o, en su defecto, el contrato individual, se determinará la estructura del salario, que deberá comprender el salario base, como retribución fijada por unidad de tiempo o de obra y, en su caso, complementos salariales fijados en función de circunstancias relativas a las condiciones personales del trabajador, al trabajo realizado o a la situación y resultados de la empresa, que se calcularán conforme a los criterios que a tal efecto se pacten. Igualmente se pactará el carácter consolidable o no de dichos complementos salariales, no teniendo el carácter de consolidables, salvo acuerdo en contrario, los que estén vinculados al puesto de trabajo o a la situación y resultados de la empresa>>.

²⁴ Véase a este respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 1995 (RJ 1995, 7087). También en materia referida a la Administración pública, cabe destacar la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de abril de 1985 (RTC 1985, 58). De acuerdo a dicha resolución constitucional se deben tener en cuenta los topes establecidos por las leyes de presupuestos, a la negociación colectiva, en el ámbito del personal laboral al servicio de las distintas Administraciones públicas. De todo ello se deriva el sometimiento del convenio colectivo a la ley.

²⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 1988 (RJ 1988, 4662).

²⁶ El pago del salario admite la entrega de pagarés a la orden o letras de cambio u otros documentos mercantiles. Si bien, solamente se producen los efectos liberatorios del pago, cuando dichos títulos hubiesen sido realizados o cuando por culpa del acreedor se hubiesen perjudicado de acuerdo a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 1988 (RJ 1988, 4662).

²⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2001 (RJ 2001, 9869).

²⁸ A este respecto, véase núm. de consulta: 1604-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 29/08/2001, en relación al tratamiento fiscal de las cantidades abonadas por la empresa como consecuencia de un expediente de regulación de empleo durante el plazo de 7 años, mediante el pago de unos complementos salariales de forma periódica, en este caso, <<las cantidades percibidas, una vez superado el límite exento a que se refiere el artículo 7.e) de la

retribución fijada por unidad de tiempo o de obra²⁹. Mientras que, los complementos salariales se encuentran fijados en función de las circunstancias personales del trabajador³⁰, trabajo realizado³¹, así como la situación y

Ley 40/1998, se computarán por su importe total cuando su período de generación sea igual o inferior a dos años>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas. También, véase núm. de consulta: 1476-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 17/07/2001, en relación al tratamiento fiscal de un "complemento de dispersión geográfica", el cual tiene por finalidad el compensar la utilización de medios de locomoción propios en las visitas domiciliarias a los pacientes, en este caso, <<El "complemento de dispersión geográfica", en cuanto constituya una compensación por la utilización de medios de transportes propios en las visitas domiciliarias a los pacientes, puede tener cabida dentro de las asignaciones para gastos de locomoción (...). Ahora bien, para que se aplique la exoneración de gravamen, deberán cumplirse las condiciones exigidas en el mencionado precepto, que en el presente caso, al utilizarse vehículo propio, se corresponden con la justificación de la realidad de los desplazamientos y, en su caso, de los gastos de peaje y aparcamiento. Por tanto, el "complemento de dispersión geográfica" quedará exonerado de gravamen en su totalidad o en la parte que corresponda al cómputo de 28 pesetas (0,17 euros) por kilómetro recorrido en los desplazamientos cuya realidad se justifique, cantidad a la que procederá añadir los gastos de peaje y aparcamiento en cuanto se justifiquen. Respecto a la justificación de la realidad de los desplazamientos, la misma podrá realizarse por medio de cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, lo que incluye la documentación señalada en el escrito de consulta: certificado de la entidad pagadora fijando la cantidad del complemento, listado de los pacientes visitados en que se indica dirección, teléfono y certificado de la entidad pagadora confirmando la veracidad del listado>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.

²⁹ En todo caso cabe resaltar que la fijación de distintas bases salariales de acuerdo a la diferente titulación no resulta discriminatoria en función de la cualificación profesional del trabajador. Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 1998 (RJ 1998, 5404).

³⁰ Entre los complementos por circunstancias personales del trabajador se encuentran la antigüedad y el plus por conocimiento de idiomas. Sin embargo, el abono del plus de antigüedad ha perdido su virtualidad práctica de aplicación con la aprobación de la Ley 11/1994, de 19 de mayo, por la que se modifican determinados artículos del Estatuto de los Trabajadores, y del texto articulado de la Ley de Procedimiento Laboral y de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social (Boletín Oficial del Estado, núm.122, de 23 de mayo de 1994) al suponer la desaparición del carácter de "derecho necesario indisponible" de esta gratificación. Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2000 (RJ 2000, 2849), también, Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2000 (RJ 2000, 3118). Por lo que se refiere al "plus por conocimiento de idiomas", cabe señalar que se mantiene su carácter de complemento personal, salvo que dicho conocimiento sea consustancial al desempeño del puesto de trabajo.

³¹ Los complementos "por el trabajo realizado" son aquéllos derivados de las características del puesto de trabajo. Son características comunes a todos ellos; la retribución especial en función de las condiciones del trabajo, véase en Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 1999 (RJ 1999, 6798). El desarrollo de la actividad laboral en el puesto asignado por el empresario, véase en Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2001 (RJ 2001, 3828). La habitualidad, véase en Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1012). Se presumen no consolidables, salvo pacto en contrario los conceptos señalados, véase en Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1994 (RJ 1995, 677). Se incluyen entre ellos, los complementos por cantidad y calidad de trabajo, véase en Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 1998 (RJ 1998, 5270). Plus de peligrosidad, véase en Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1995 (RJ 1995, 7198). Complemento de disponibilidad, véase en Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1993 (RJ 1993, 9978). Complemento de penosidad, véase en Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 1996 (RJ 1996, 725). Plus de nocturnidad, véase en Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 1997 (RJ 1997, 8921).

resultados de la empresa³². El pago del salario en especie se realiza a través de la entrega por parte del empresario de un bien o derecho de contenido económico al trabajador. Esta forma de retribución reviste una pluralidad de manifestaciones derivadas de la legislación laboral y tributaria. Entre los supuestos más comunes regulados en ambas regulaciones se encuentra la cesión del derecho de uso de la casa o habitación³³, la manutención en sus vertientes de ayuda económica³⁴ y mediante comedores de la empresa³⁵. Si bien, conviene matizar que, la entrega de un importe económico destinado a la manutención del trabajador a efectos tributarios, constituye retribución dineraria. Otro aspecto relevante del salario se refiere a las “percepciones extrasalariales”. Éstas se definen como cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnización o suplidos por los gastos ocasionados como consecuencia de la realización de la actividad laboral³⁶. Las categorías más comunes de percepciones extra salariales se refieren por una parte al abono de los gastos o suplidos³⁷ entre los que se encuentran: el quebranto de moneda³⁸, prendas de trabajo³⁹, útiles y herramientas⁴⁰. Desde, el punto de vista tributario,

³² El complemento por resultado de la empresa tiene como finalidad involucrar al trabajador en el desarrollo positivo de la empresa a través de la participación en los beneficios. Si bien dichos complementos deben abonarse incluso cuando los objetivos no se han conseguido por causas imputables al empresario. Véase Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1990 (RJ 1990, 6438).

³³ En este caso se origina un pacto contractual relativo a un derecho-deber del trabajador con el propósito de lograr una mayor eficacia en el desempeño de la actividad laboral que en cualquier caso es susceptible de cuantificación económica. Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 1997 (RJ 1997, 2240). También, Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1983 (RJ 1983, 5169).

³⁴ A este respecto, véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1989 (RJ 1989, 7939) y Sentencia de 24 de enero de 2003 (RJ 2004, 1479).

³⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 1994 (RJ 1994, 387).

³⁶ En este supuesto se incluyen las “propinas” recibidas por el personal por su relación con los “troncos de propinas” de casinos y salas de juego. Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 1991 (RJ 1991, 3921).

³⁷ La calificación de “percepción extrasalarial” obedece a un fin de carácter indemnizatorio por los gastos ocasionados al trabajador con independencia de la denominación adoptada por las partes intervinientes en el contrato de trabajo. Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 1992 (RJ 1992, 3598).

³⁸ El quebranto de moneda es una compensación económica como consecuencia del riesgo de descuadres en las cuentas, cuando los trabajadores efectúan cobros o pagos y de los que son responsables por las diferencias por los errores de su trabajo. El carácter indemnizatorio del quebranto de moneda lo excluye de la consideración legal de salario. Véase Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 1994 (RJ 1994, 8591).

³⁹ En este caso, el Tribunal Supremo exige las siguientes condiciones para la satisfacción del plus de vestuario: 1) Obligación efectiva de suministro de las prendas de trabajo. 2) Dicha cantidad económica sea adecuada a la conservación y limpieza de las prendas de trabajo. 3) La percepción exclusiva del plus a aquellos trabajadores que hubieran recibido las prendas de trabajo. Véase a este respecto, Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 1994 (RJ

cabe señalar que se encuentran plenamente sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas así como a las oportunas retenciones. Mención especial, merecen, el pago de los gastos originados por el desplazamiento y manutención del trabajador con el propósito de realizar la actividad laboral. Estos gastos son conocidos con el nombre de “dietas” o “medias dietas” según que el trabajador haya de pernoctar o no fuera de su domicilio habitual. La efectividad del abono de las dietas se encuentra supeditada al momento en el que se produzca el desplazamiento⁴¹, orden del empresario⁴², justificación del gasto⁴³, así como la adecuación de la cantidad económica al fin de la actividad laboral⁴⁴. También, el Tribunal Supremo ha vinculado la satisfacción de las dietas a un concreto momento temporal de realización de la actividad laboral del trabajador⁴⁵, careciendo de efectividad aquellas cantidades abonadas diariamente por la prestación del trabajo⁴⁶. Finalmente, cabe señalar que, las

1994, 7436). También, Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 1994 (RJ 1994, 10144).

⁴⁰ Estas cantidades económicas son indemnizaciones por el desgaste originado por el uso de los útiles y herramientas del trabajador.

⁴¹ Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1991 (RJ 1991, 6248).

⁴² Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1989 (RJ 1989, 7939).

⁴³ Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 1997 (RJ 1997, 2316).

⁴⁴ Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 1995 (RJ 1995, 4340). También, a este respecto, véase núm. de consulta: 0438-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 28/02/2001, en relación al tratamiento fiscal de un incentivo obtenido por un Secretario-Interventor en una agrupación de municipios. consistente en un 45 por ciento del complemento de destino, que viene a compensar los gastos de desplazamiento a los municipios citados, en este caso, <<el incentivo que se percibe constituye una retribución que trata de compensar los gastos de locomoción ocasionados por desplazamientos fuera del centro de trabajo. Bajo esta configuración la exoneración de gravamen se producirá si se cumplen los requisitos>>, sin embargo, <<la exoneración de gravamen de este incentivo por desplazamientos no podrá aplicarse de forma automática, sino que habrá que analizar al final del año, de forma individual, (...) De acuerdo con lo anterior, procede matizar que si del análisis realizado al final del año resulta que las cantidades percibidas son superiores al gasto justificado o, en su caso, al resultante de multiplicar los kilómetros recorridos por 24 ptas. (0,14 euros) el exceso estará plenamente sometido al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁵ Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1121).

⁴⁶ Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 1974 (RJ 1974, 1001). A este respecto, véase núm. de consulta: 2235-00, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 05/12/2000, en relación al tratamiento fiscal de las cantidades satisfechas a los trabajadores por gastos de locomoción, cuando los indicados empleados utilizan vehículo propio, en este caso, <<se trata de la exención de gravamen de cantidades que compensan los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplaza fuera de su centro de trabajo, fábrica, oficina, etc. para realizar su trabajo, quedando fuera de la aplicación de dicho precepto los desplazamientos desde el domicilio particular (...) a tal efecto, quedará exceptuada de gravamen la cantidad que resulte de computar 24 pesetas (0,14 euros) por kilómetro recorrido siempre que se justifique la realidad del desplazamiento. El exceso sobre dicha cantidad o asignación para gastos de locomoción, estará sujeto al Impuesto sobre la Renta de las

dietas carecen de efectividad, en aquellos casos en los cuales los desplazamientos no suponen un aumento de gastos para el trabajador⁴⁷. Por otro lado, también se incluyen en la categoría de “percepciones extrasalariales” a las prestaciones derivadas de la Seguridad Social. Dichas percepciones pueden satisfacerse por las entidades gestoras de las prestaciones o por las empresas de acuerdo al sistema de colaboración de pago delegado. Además se incluyen entre las “percepciones extrasalariales” a las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos⁴⁸. El carácter extrasalarial deriva de su falta de conexión con la retribución por la realización de la actividad laboral del trabajador. Si bien en estos supuestos se incluyen, también, a las indemnizaciones por la no readmisión de los supuestos de despido improcedente, así como, los casos de resolución del contrato de trabajo derivado de la voluntad del trabajador por incumplimiento empresarial o modificación sustancial de las condiciones laborales⁴⁹. Mayor complejidad reviste la determinación del salario del trabajador bajo el “sistema de trabajo a rendimiento”⁵⁰. En este caso, la determinación del salario se realiza en función de la “utilidad” o “beneficio” reportado al empresario. Entre estos sistemas se

Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.

⁴⁷ Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1986 (RJ 1986, 5173). También, Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 1987 (RJ 1987, 7074).

⁴⁸ A este respecto, véase núm. de consulta: 0838-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 27/04/2001, en relación a la sujeción o no de las cantidades satisfechas al personal de alta dirección en caso de despido improcedente, nulo o de desistimiento del empresario en este caso <<en los supuestos de cese de la relación laboral especial que une a la empresa con el alto directivo (...), a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995, (fundamentos de derecho tercero y cuarto), que al no existir ningún límite máximo fijado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985, la totalidad de la indemnización satisfecha estará plenamente sometida al Impuesto, y su sistema de retenciones a cuenta>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.

⁴⁹ A este respecto, véase núm. de consulta: 0838-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 27/04/2001, en relación al tratamiento fiscal de la indemnización por despido improcedente percibida por un consejero delegado que comenzó a prestar sus servicios como trabajador por cuenta ajena en la medida en que <<la indemnización se derive de sus actuaciones como consejero delegado, siempre que su actividad sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo, como quiera que esta relación laboral no es considerada “relación laboral de carácter especial”, ni tampoco le es de aplicación el Estatuto de los Trabajadores, no tiene estipulada ninguna cuantía exenta en concepto de indemnización por despido. En consecuencia las cantidades percibidas por el consultante en la medida en que procedan de su condición de miembro del consejo, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.

⁵⁰ El “sistema de trabajo a rendimiento” se contraponen al “sistema de trabajo por unidad de tiempo” porque, en este último lo determinante para la fijación del salario se articula en función del tiempo de trabajo desarrollado.

pueden distinguir los referidos al pago del salario por unidad de obra⁵¹, tarea realizada⁵² o comisión⁵³. La cuestión suscitada sobre los sistemas de retribución se refiere a la calificación de la actividad realizada ya sea como prestación de trabajo por “cuenta propia” o por “cuenta ajena”, a pesar de la existencia de un contrato laboral. En este caso, el criterio determinante para distinguir una actividad económica de una laboral se encuentra en el régimen de cotización a la Seguridad Social⁵⁴. Dado que, el contrato laboral y la cotización al régimen general de la Seguridad Social identifican relaciones laborales de dependencia, tanto ordinarias, como especiales que aparecen vinculadas con los rendimientos de trabajo a efectos tributarios. Sin embargo, téngase en cuenta que, también se califican como rendimientos del trabajo a aquellas percepciones económicas que no derivan de una relación laboral, pero provienen del trabajo como las remuneraciones percibidas por los representantes electos en las diversas Administraciones Públicas.

Una vez analizada la influencia de la conceptualización constitucional y laboral en la configuración de las rentas del trabajo en el Impuesto corresponde el estudio del rendimiento neto. Como es sabido, la determinación de éste se realiza mediante la diferencia entre los rendimientos íntegros del trabajo y los gastos deducibles. El rendimiento de esta forma cuantificado posibilita la determinación de un componente de la “renta neta gravable”. A tal fin se estudia a continuación la concreción genérica de los rendimientos del trabajo y posteriormente se abordará el análisis de los supuestos particulares de sujeción que afectan a la determinación de los rendimientos íntegros. Por último, con el objetivo de determinar el rendimiento neto del trabajo se estudia

⁵¹ En el sistema por unidad de obra se atiende a la cantidad y calidad del trabajo realizado con independencia del tiempo empleado en su consecución.

⁵² En el sistema de determinación del salario por tarea realizada, el trabajador se compromete a alcanzar unos determinados resultados (cantidad de obra o trabajo) en la jornada laboral que se estima son realizables en un tiempo prudencial y no abusivo.

⁵³ La determinación del salario a comisión se corresponde con una cantidad calculada sobre los negocios u operaciones en los que ha intervenido el trabajador. Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 1989 (RJ 1989, 2987). También, Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 1990 (RJ 1990, 221).

⁵⁴ En estos supuestos se incluyen, los anticipos laborales a cuenta de los socios de trabajo de cualquier cooperativa y de los socios de las cooperativas de trabajo asociado no derivadas de su condición de socio. Dichas percepciones son en parte “rendimientos del trabajo” y en parte “rendimientos del capital”. Véase Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de julio de 1989 (RJ 1989, 9704).

el tratamiento de los gastos deducibles. Este último análisis es fundamental para obtener la “renta neta” como consecuencia de la aplicación de los gastos en los rendimientos íntegros del trabajo. El examen de los supuestos contenidos en los rendimientos del trabajo y los gastos deducibles en las regulaciones del Impuesto posibilitaran la determinación de la composición de uno de los componentes de la “renta gravable” objeto de nuestro estudio.

1.1. Concreción genérica del rendimiento íntegro

Con el propósito de establecer la composición del rendimiento íntegro del trabajo se realizará en primer lugar un examen de los supuestos genéricos que afectan a su determinación. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas configuró los rendimientos del trabajo a partir de una conceptualización vinculada al Derecho Laboral. A pesar de ello conviene destacar la mayor amplitud del concepto tributario de rendimiento del trabajo que la noción de salario del ámbito laboral⁵⁵. La concreción genérica de los rendimientos del trabajo en la Ley del Impuesto motivó la incorporación de una serie de términos con la finalidad de acotar y delimitar tributariamente dichas rentas. El primer término objeto de estudio se refiere a los rendimientos de trabajo como “contraprestaciones”⁵⁶. La introducción de este término se debe como ha señalado CARBAJO VASCO a la intención del legislador de *<<identificar “contraprestación” con la definición legal que, en el ámbito del Derecho Laboral, existe de “salario”, para negar la consideración de rendimiento de trabajo a determinadas partidas*

⁵⁵ El artículo 26.2 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores excluye de la noción de salario a las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral, las prestaciones o indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos. En cambio, todos los señalados forman parte del concepto de rendimientos del trabajo sin perjuicio de las exenciones aplicables. A este respecto, véase el análisis del concepto de salario en el ámbito laboral y su régimen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas realizado por GARCÍA MONCO, A.M.: *<<La tributación del salario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: aspectos destacables>>*, *Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 227, 1993, pp.912 y ss.

⁵⁶ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo catorce, apartado uno que *<<se consideran rendimientos de trabajo, todas las contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que se deriven exclusivamente, bien sean directamente, o indirectamente de trabajo personal del sujeto pasivo>>*.

extrasalariales (seguros colectivos, ayudas alimenticias...) o que no eran retribución de la medida de trabajo prestado, sino independientes del volumen o calidad de éste>>⁵⁷. Sin embargo, la indeterminación del término contraprestación propició una serie de interpretaciones desfiguradoras del concepto de “renta integral” propugnado por la Ley del Impuesto⁵⁸. La interpretación restringida de “contraprestación” desvirtuaba la diversidad de rendimientos recogidos en el artículo 14.2 de la regulación del Impuesto⁵⁹. Para solucionar esta controversia y deslindar los rendimientos del trabajo de las rentas de carácter mixto en las que interviene el capital se introdujo en la regulación del Impuesto al vocablo “exclusivamente”. Esta incorporación introdujo mayor confusión al negar la calificación de rendimiento del trabajo a determinadas rentas que sólo parcialmente derivaban del trabajo personal⁶⁰. También, la interpretación del vocablo “exclusivamente” permitió que los rendimientos de actividades profesionales al articularse mediante los elementos del “trabajo” y “capital” se encontraran al menos teóricamente no sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La falta de concreción de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas fue advertida en el Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio que establecía como medidas necesarias <<la

⁵⁷ En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, Praxis, Barcelona, 1993, p.161.

⁵⁸ A este respecto CARBAJO VASCO ha puesto de manifiesto que <<el desatino así se hacía mayúsculo pues, desfigurando el ámbito de los rendimientos del trabajo y olvidando el carácter residual que, en todo caso, tiene la categoría de los incrementos patrimoniales se convertía una cuestión de mera calificación de rentas en una delimitación del ámbito del hecho imponible, desfigurando el concepto de renta integral o extensiva que pretendía incorporar el Impuesto>>. *Ibidem*, p.160.

⁵⁹ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo catorce, apartado dos que <<se incluirán en particular entre dichos rendimientos: a) Los premios e indemnizaciones no comprendidos en el apartado cuatro del artículo tercero. b) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación. c) Las pensiones o haberes pasivos. d) Las retribuciones en especie. La utilización de vivienda por razón de cargo o empleo público se estimará en un tres por ciento del valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso computarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto y, como máximo, en un diez por ciento del sueldo correspondiente. e) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto el de locomoción y, los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería. f) Las asignaciones o partes de fundador y bonos de disfrute que se entreguen como remuneración de servicios>>.

⁶⁰ En este caso se encuentran en opinión del Tribunal Supremo a las prestaciones por desempleo derivadas del trabajo y de la acción protectora que al Estado encomienda la Constitución. También se encuentran en estos supuestos a determinadas retribuciones accesorias o en especie como los préstamos a bajo tipo de interés derivados del trabajo y que son manifestación de un determinado “status”. Véase en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 1986 (RJ, 1986, 3595).

concreción definitiva de la noción “contraprestación del trabajo”, eliminando conceptos indeterminados que provocan problemas de interpretación legal>>⁶¹. Esta propuesta se materializó en la nueva regulación del Impuesto a través de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que incluía junto a la calificación de “contraprestación” a la de “utilidad” a la vez que eliminaba la referencia al término “exclusivamente”. La relevancia del término “utilidad” se manifestó en su perduración en la vigente regulación del Impuesto, aunque ya aparecía recogida en la Contribución sobre las Utilidades de Riqueza Mobiliaria. Este gravamen como ha señalado GUTIÉRREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU <<*constaba de tres tarifas, la primera de las cuales grava “las utilidades” que, sin el concurso del capital, se obtengan en recompensa de servicios o de trabajos personales*>>⁶². En este caso, el término “utilidad” se interpreta como un concepto amplio referido a los beneficios obtenidos por el sujeto por la realización de un trabajo. Sin embargo, una interpretación restringida del concepto de “utilidad” permite su vinculación de una forma más intensa con el “beneficio” derivado de su realización que como forma de compensación económica por la prestación de trabajo⁶³. Esta consideración se fundamenta en que dicho término aparece relacionado con los criterios determinantes para la concreción de una actividad realizada por cuenta propia. Desde esta perspectiva la prestación de trabajo realizada por el trabajador es la “utilidad patrimonial” que pertenece al empresario o profesional. Este criterio se complementa con la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos⁶⁴. También, una

⁶¹ Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio, ob. cit., p.53.

⁶² En GUTIÉRREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU. J: *Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal*, ob. cit., pp.9 y ss.

⁶³ A este respecto BERGSON señala que <<*el trabajo humano consiste en crear utilidad*>>. En BERGSON, H.: *L'évolution créatrice*, París, 1949, p.297. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2016 (RJ 2016, 270), en relación a la práctica deportiva de hípica calificada de actividad económica, independientemente de la persistencia de pérdidas económicas en diversos ejercicios y el carácter de actividad de entrenamiento (a pesar de la posible irracionalidad de la explotación, que en todo caso debe ser acreditada). También, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2013 (RJ 2014, 212) por la que se califica de “operación cooperativizada con terceros no socios” a la derivada de la utilización de personal asalariado por cooperativa de trabajo asociado. Mientras que los rendimientos de tales operaciones tienen la consideración de “resultados extracooperativos” con la correspondiente obligación de contabilización separada.

⁶⁴ Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2010 (RJ 2010, 8563) por la que se califica de rendimientos del trabajo a la actividad de matador de toros (relación laboral

interpretación restringida del término “utilidad” posibilita la delimitación de la nota de “ajeneidad” de la prestación en la medida en que se atribuye el beneficio a una persona distinta del propio trabajador⁶⁵. En este caso el concepto de “ajeneidad” deriva de una conceptualización económica de la “utilidad del trabajo” relacionada con la estructura organizativa de las modernas empresas de producción⁶⁶. De lo señalado anteriormente, se puede apreciar

de carácter especial) debido a la inexistencia de una actividad empresarial al no apreciarse una ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos.

⁶⁵ En este mismo sentido MONTOYA MELGAR señala respecto a la disciplina del Derecho Laboral que el trabajo <<es “por cuenta ajena” en el sentido de que la utilidad patrimonial del trabajo se atribuye a persona distinta del propio trabajador, a saber, el empresario. Los bienes o servicios producidos por el trabajador no le reportan a éste un beneficio económico directo, sino que tal beneficio corresponde al empresario, que a su vez compensa al trabajador con una parte de esa utilidad (el salario)>>. En MONTOYA MELGAR, A.: *Derecho del Trabajo*, 11ª ed., Tecnos, Madrid, 1990, p.35. También ALONSO OLEA pone de relieve que el trabajo por cuenta ajena implica <<la no apropiación de los frutos producidos por dicho trabajador. Por tanto, la expresión fruto debe ser entendida en el amplio sentido de abarcar toda resultante del trabajo productivo del hombre (...) de ahí que pueda afirmarse que la ajeneidad se refiere a la utilidad patrimonial del trabajo>>. En ALONSO OLEA, M.: *Introducción al Derecho del Trabajo*, 3ª ed., UNED, Madrid, 1974, p.25.

⁶⁶ A este respecto MONTOYA MELGAR señala que <<tales empresas no puede concebirse que los trabajadores actúen por cuenta propia, ni desde el punto de vista tecnológico – pues el trabajador participa en complejos procesos productivos a los que aporta una utilidad de muy difícil determinación individualizada- , ni menos aún desde el punto de vista económico – pues los bienes de producción, al tener un elevado costo, han de ser aportados por personas distintas de los trabajadores, las cuales se atribuyen simultáneamente la dirección de la explotación y la titularidad de los beneficios de la producción>>. En MONTOYA MELGAR, A.: *Derecho del Trabajo*, ob. cit., p.36. A este respecto, véase núm. de consulta: 1670-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 14/09/2001, en relación al tratamiento fiscal de las indemnizaciones satisfechas por una entidad dominante de un grupo de empresas, en cuyo ámbito existe movilidad interna de los empleados, atendiendo a las necesidades de recursos humanos dentro del grupo. Con carácter general, los empleados de una empresa reciben una oferta individual para incorporarse a otras empresas del grupo en este caso <<el cálculo de la indemnización debe realizarse de acuerdo con las normas del Estatuto de los Trabajadores, su normativa de desarrollo o la de ejecución de sentencias, de tal modo que el número de años de servicio a tener en cuenta serán aquellos que, de no mediar acuerdo, individual o colectivo, se deban considerar para el cálculo de la indemnización; es decir, que el importe exento habrá de calcularse teniendo en cuenta el número de años de servicio en la empresa en la que se produce el despido, y no la antigüedad reconocida en virtud de pacto o contrato, individual o colectivo. En este sentido debe recordarse que una cosa es la antigüedad y otra distinta es el número de años de servicio a los que se refiere el artículo 56.1 del Estatuto de los Trabajadores, como reiteradamente ha señalado el Tribunal Supremo, pudiendo citarse, entre otras, la sentencia de 21 de marzo de 2000 donde se señala de forma expresa que “el tiempo de servicios que debe computarse a efectos del cálculo de la indemnización por despido impropio guarda relación con el de trabajo realizado, de modo que la antigüedad reconocida fuera de éste módulo, solamente incide en el cálculo de la indemnización por despido, cuando fuera, así, expresamente reconocida por pacto individual o en el orden normativo aplicable”. Debe matizarse que aún en el caso a que se refiere esta sentencia, que se reconozca con pacto individual o colectivo, o por la normativa aplicable, una determinada antigüedad a efectos de la indemnización por despido, la exención sólo alcanzaría al número de años de servicio efectivamente prestados al mismo empleador, y no aplicándose la misma al resto de la indemnización. En este punto debe abordarse el tratamiento de las indemnizaciones por despido en el marco de los grupos de empresas en el ámbito de las relaciones laborales, que han sido configurados por el Tribunal Supremo en torno a una serie de requisitos,

los contornos difusos de la palabra “utilidad”. Aunque desde nuestro punto de vista el término examinado debe ser entendido de una forma amplia en el sentido de beneficios obtenidos por el sujeto por la realización de un trabajo o la prestación de un servicio. Adicionalmente, cabe señalar que todas las normas reguladoras de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incorporaron la expresión <<*cualquiera que sea su denominación o naturaleza*>>. Esta expresión obedece al propósito de incluir a todas aquellas remuneraciones no comprendidas en las palabras “contraprestación” y “utilidad”⁶⁷. Otra de las consecuencias de la obligada concreción de los rendimientos de trabajo se refiere a la incorporación a partir de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la distinción entre retribuciones “dinerarias” y en “especie” como remuneraciones del trabajo personal. Si bien, la anterior regulación del Impuesto recogía la referencia a las retribuciones en especie, en éstas solamente se encontraba incluida la utilización de la vivienda por cargo o empleo público⁶⁸. La nueva ordenación del tributo estableció un concepto legal de retribuciones en especie que se ha mantenido en las sucesivas regulaciones, para los rendimientos del trabajo⁶⁹. De la misma manera la reseñada regulación amplió de forma notable

destacando entre otros: 1) el funcionamiento integrado o unitario de las organizaciones de trabajo de las empresas del grupo; 2) la prestación de trabajo indistinta o común, simultánea o sucesiva, a favor de varios empresarios...etc. Como se ha señalado con anterioridad, la cuantía de la exención depende de un dato objetivo: que su importe sea, estrictamente, aquél al que tendría derecho el contribuyente en ausencia de todo pacto o convenio, individual o colectivo. En consecuencia, cuando estamos en presencia de indemnizaciones satisfechas por el empleador en el seno de un grupo de empresas desde la óptica laboral, hay que acudir a la indemnización obligatoria de acuerdo con el Estatuto de los Trabajadores. En estos casos, al igual que en los anteriores, la indemnización exenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dependerá del número de años de servicio que deban tenerse en cuenta: los prestados en la última empresa del grupo en la que el contribuyente ha prestado sus servicios o los prestados en el seno del grupo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo al configurar la doctrina de los grupos de empresas en las relaciones laborales, parte del entendimiento de que estamos en presencia de un único empleador. Lógicamente, en estas ocasiones el número de años de servicio a considerar son los trabajados para el grupo, en cuanto empleador, por lo que la cuantía de la indemnización exenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se calculará teniendo en cuenta esta variable>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶⁷ A este respecto CAZORLA PRIETO destaca <<*la preocupación del legislador por detectar la verdadera naturaleza económica de la contraprestación o utilidad, con olvido de aspectos meramente jurídico-formales o denominativos*>>. En CAZORLA PRIETO, L.M.: *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.80.

⁶⁸ Dicha referencia se encontraba en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo catorce, uno, letra d.

⁶⁹ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 26 que <<*constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por*

los supuestos calificados de retribuciones en especie⁷⁰. La justificación de este desarrollo normativo se encuentra como ha puesto de manifiesto CAZORLA PRIETO en <<la acentuada progresividad del IRPF, puesta en marcha a partir de rentas que por su cuantía no merecen tal tratamiento, había desencadenado la tendencia de trasvasar retribuciones dinerarias hacia otras no dinerarias, con la subsiguiente escapatoria fiscal>>⁷¹. La definición legal de las retribuciones en especie se perfecciona con una delimitación negativa que aparece de forma residual en esta ordenación y se amplía considerablemente en las regulaciones posteriores⁷². La regulación normativa de las retribuciones en especie se

precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda>>. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias ha incorporado a dicha definición legal en su artículo 43 <<cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria>>.

⁷⁰ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su artículo 25, en relación a las <<Contraprestaciones o utilidades. Se incluirán, en particular, entre los rendimientos del trabajo: a) Los sueldos y sus complementos. b) Los jornales y salarios. c) Las gratificaciones, los incentivos, pluses y pagas extraordinarias. d) Los premios e indemnizaciones no comprendidos en el artículo 9 de esta Ley. e) Las prestaciones de desempleo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley. f) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación. g) Las pensiones y haberes pasivos, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley. h) Las ayudas o subsidios familiares y las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley. i) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, con los límites que reglamentariamente se establezcan. j) Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales. k) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los Planes de Pensiones y de los sistemas alternativos regulados por la Ley 8/1987, de 8 de junio, salvo cuando deban tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. l) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial. m) Las cantidades que se abonen por razón de su cargo a los Diputados y Senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las Asambleas Legislativas Autonómicas, Concejales de Ayuntamiento y miembros de las Diputaciones Provinciales u otras Entidades Locales, excluyéndose, en todo caso, la parte de las mismas que dichas Instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento. n) Las cantidades que se abonen por razón de su cargo a los Diputados españoles en el Parlamento Europeo, excluyéndose, en todo caso, la parte de las mismas que dicha Institución asigne para gastos de viaje y desplazamiento, sin perjuicio de lo previsto en los Convenios o Tratados Internacionales. ñ) Las remuneraciones de los funcionarios españoles en organismos internacionales, sin perjuicio de lo previsto en los Convenios o Tratados Internacionales. o) Las cantidades que se obtengan por el desempeño de funciones de ministro o sacerdote de las confesiones religiosas legalmente reconocidas. p) Las retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces. q) Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley>>.

⁷¹ En CAZORLA PRIETO, L.M.: *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.83.

⁷² La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba, en su artículo 26 que solamente las referidas; a las entregas a empleados de productos a precios rebajados, y la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales de los empleados. Mientras que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias en su artículo 43.2 señalaba

completó con las reglas de valoración específicas con la consiguiente obligación de realizar el ingreso a cuenta para dichas rentas⁷³. Un aspecto relevante de la distinción de las retribuciones en especie en los rendimientos del trabajo se refiere a la ausencia de ingresos reales en el sujeto para merecer dicha calificación tributaria. A este respecto PÉREZ ROYO señala que <<el concepto legal de rendimientos del trabajo no conlleva necesariamente un ingreso del trabajador, pudiendo consistir también en un ahorro – préstamos a bajo tipo de interés – o menor gasto – cesión gratuita de vivienda – para aquél>>⁷⁴. Esta apreciación es relevante en el sentido en que la renta se configura no solamente sobre el criterio de la percepción de ingresos reales sino también sobre la existencia de un beneficio económico futuro derivado de una relación laboral o estatutaria. Precisamente, en los sistemas retributivos articulados sobre una expectativa de beneficios futuros se manifiestan una serie de alternativas tributarias de carácter relevante en el Impuesto. Las alternativas tributarias se relacionan con el momento temporal en el que se pone de manifiesto el beneficio económico⁷⁵. Desde este punto de vista, las

las siguientes: la entrega a los trabajadores en activo de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa, las cantidades destinadas a la actualización del personal empleado, las entregas a empleados de productos a precios rebajados, la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales de los empleados, las primas o cuotas satisfechas por la empresa referentes a contrato de seguro de accidente laboral, responsabilidad civil del trabajador, así como, las satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad del trabajador. De la misma manera, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio ha incorporado en su artículo 42.2 junto a las anteriores las referidas a la prestación del servicio de educación obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros autorizados a los hijos de sus empleados con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado y la referente a las cantidades satisfechas encargadas de prestar el servicio público de transporte con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo.

⁷³ Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2012 (RJ 2012, 7373) que declara la imposibilidad de regularizar las retenciones no practicadas con desconexión del cumplimiento de la obligación tributaria principal por parte del sujeto pasivo. Por tanto, no cabe la exigencia de retenciones no practicadas, cuando el sujeto pasivo ha declarado e ingresado la obligación tributaria principal, pues se produciría un enriquecimiento injusto por parte de la Administración. En este caso corresponde a la Administración la carga de la prueba de ausencia de enriquecimiento. En este mismo sentido, véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2012 (RJ 2012, 8681).

⁷⁴ En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.89. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2010 (RJ 2010, 7254), por la que se califica de retribución en especie la entrega a los empleados de una empresa de transporte aéreo de billetes de avión con precio reducido. Esta calificación persiste con independencia del uso y disfrute de un tercero ajeno a la relación laboral.

⁷⁵ A este respecto MARTÍN JIMÉNEZ distingue una serie de momentos temporales que son: <<Primero. La concesión gratuita de opciones de compra. Segundo. El nacimiento del derecho

retribuciones derivadas de la prestación de trabajo aparecen relacionadas con otros componentes gravados en el concepto de renta como los rendimientos del capital o actividades económicas. Adicionalmente, cabe añadir que, dichos beneficios, también pueden adoptar fórmulas retributivas basadas en la incorporación del trabajador a la sociedad, en calidad de socio⁷⁶. La falta de

*a ejercitar la opción de compra. Tercero. La adquisición de las acciones mediante el ejercicio de la opción de compra y, en su caso, el no ejercicio de la opción. Cuarto. La transmisión de las acciones previamente adquiridas y, en su caso, la transmisión de la opción de compra>>. En el primer supuesto <<si la entrega está condicionada no existirá retribución en especie en el momento de la concesión, por el contrario habrá retribución en especie si la entrega de las opciones sobre acciones no se sujeta a condición>> en el segundo caso <<si la entrega de la opción no estuvo sujeta a condición, el nacimiento del derecho a ejercer la opción de compra no tiene ninguna relevancia fiscal en la renta del trabajador o directivo, ya que se sometió a gravamen en el momento de la concesión de la opción. Si por el contrario la entrega de las opciones fue condicionada, en el momento en que la condición se cumple (el mantenimiento del puesto de trabajo, el aumento de los beneficios en el porcentaje estipulado) se produce el nacimiento, el reconocimiento y la atribución de verdaderos derechos económicos, dando lugar a una retribución en especie del trabajo, la obtención de un bien por precio inferior al normal de mercado (...). Al importe así determinado, y tratándose de rendimientos del trabajo que tengan un período de generación superior a dos años, les será de aplicación el coeficiente reductor del 30 por 100, con las limitaciones introducidas al artículo 17.2.a) de la ley 40/1998, por la ley de acompañamiento para los rendimientos devengados desde el día uno de octubre de 1999>>, respecto al tercer momento temporal <<la adquisición de acciones entregando a cambio un derecho de opción y el precio en este último no es otra cosa que una permuta financiera (...). El valor de adquisición del bien o derecho que se cede estará formado (aunque el trabajador o directivo no haya pagado nada por ella), como no podía ser de otra manera, so pena de incurrir en supuestos de doble imposición, por el valor de la retribución en especie imputada y, además, por el precio satisfecho en el momento de ejercitar la opción. El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio será el valor de mercado de las acciones recibidas. En consecuencia, la adquisición de las acciones haciendo uso del derecho de opción originará una ganancia o pérdida patrimonial que vendrá determinada por la diferencia entre, de una parte, el valor de mercado de las acciones recibidas a cambio y, de otra, el precio satisfecho al ejercicio del derecho de opción y el valor de la retribución en especie imputada en el impuesto personal del trabajador, bien en el momento de la entrega de la opción o, en su caso, en el momento en que se inició el plazo para ejercer la misma>> si por el contrario el titular no ejercita el derecho de opción durante el tiempo establecido para ello se considerará que <<el derecho decae, produciéndose una variación en la composición y en el valor de su patrimonio, en otras palabras, una pérdida patrimonial. La pérdida patrimonial vendrá determinada por el importe de la renta en especie imputada>>. Por último, el cuarto supuesto <<la transmisión de las acciones de la compañía que previamente fueron adquiridas haciendo uso del derecho de opción, originará una ganancia o pérdida patrimonial que se cuantificará por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión>> en cambio <<la transmisión del derecho de opción dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial cuyo importe será la diferencia entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, siendo este último el valor de la retribución en especie imputada>>. En MARTÍN JIMÉNEZ, B.: <<La tributación de los planes de opciones de compra sobre acciones obtenidas por los directivos y trabajadores de las compañías. Las stock options>>, *Información Fiscal*, núm.87, 2000, pp.69 y ss.*

⁷⁶ Entre estos sistemas retributivos destacan las opciones sobre acciones (*Stock options*). A este respecto CAZORLA PRIETO y PEÑA ALONSO señalan que <<este tipo de retribución relaciona el desempeño individual de un trabajo con el éxito del negocio futuro. Se trata, en definitiva, del derecho que la empresa concede a un empleado, normalmente alto directivo, para comprar una acción a un precio determinado en un momento dado, independientemente del valor que la misma tenga cuando se ejercite dicho derecho. Normalmente se suelen utilizar las opciones de compra al precio que estén el día de la concesión del derecho y con un horizonte temporal de tres años. Con esta fórmula se pretende establecer estrechos vínculos

concreción definitiva de las retribuciones del trabajo en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas precisó de una delimitación negativa de dichos rendimientos. La aclaración normativa se realizó a través de la exclusión del resto de componentes de renta como los rendimientos de capital y de actividades económicas. La delimitación normativa de carácter negativo de las rentas de trabajo se refiere a aquéllos rendimientos que no tengan el carácter de actividades económicas (actividades empresariales o profesionales). Esta delimitación ha sido introducida en la ordenación reseñada y mantenida en las posteriores regulaciones. De tal forma que, el concepto de rendimientos de trabajo aparece supeditado a los rendimientos de actividades económicas. Las rentas de trabajo son aquéllas que no reúnan las notas delimitadoras de las actividades económicas y en consecuencia se convierten en un concepto residual o derivado de las actividades empresariales o profesionales⁷⁷. Finalmente, cabe añadir que, la delimitación de los rendimientos del trabajo se completa con el establecimiento de una relación causal entre las retribuciones y la relación laboral o del trabajo personal⁷⁸. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias incorporó para la concreción de los rendimientos del trabajo la referencia a la “relación estatutaria” que se ha recogido por la regulación vigente del tributo. Dicha referencia incluye en el ámbito de los rendimientos del trabajo a las retribuciones derivadas del estatuto funcional y de los administradores sociales fijadas en los estatutos de la sociedad con independencia del sistema retributivo o su consideración de socio⁷⁹. También cabe señalar que la regulación de las retribuciones en

*económicos, personales y profesionales entre los trabajadores y la empresa, lo que contribuye a la permanencia y fidelidad del empleado>>. En CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L.: <<Medidas fiscales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, Aranzadi, Elcano, 2000, pp.37 y ss.*

⁷⁷ Véase, CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, ob. cit., p.113.

⁷⁸ Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 2012 (RJ 2012, 4113) en la cual se califican como rendimientos del trabajo del jugador a las cantidades satisfechas a entidades o personas distintas del club de origen en concepto de derechos federativos con independencia de su abono a entidades no residentes. En este mismo sentido, véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9409). También, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2014 (RJ 2014, 2032).

⁷⁹ Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2013 (RJ 2013, 6529), por la que se califica de liberalidad a las cantidades abonadas al administrador social, al estar

especie se ha extendido al resto de los rendimientos desde la regulación examinada⁸⁰. Aunque, cabe poner de manifiesto que la elevada casuística de las retribuciones en especie de todos los rendimientos motivó su inclusión en un capítulo específico dedicado a las retribuciones en especie al margen de la regulación de los rendimientos. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio recogió la concreción genérica de los rendimientos del trabajo analizada anteriormente a la vez que mantiene en términos similares el tratamiento de las retribuciones en especie establecido en la anterior regulación.

Una vez analizados los supuestos genéricos corresponde en segundo lugar el estudio de los supuestos específicos que afectan todos ellos a la concreción de los rendimientos íntegros del trabajo. Este examen permitirá valorar el alcance de su contenido y su evolución en las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1.2. Los supuestos particulares de sujeción

Una vez realizada la delimitación genérica de las rentas de trabajo corresponde determinar los supuestos particulares referidos a los rendimientos íntegros. Éste es el procedimiento de delimitación recogido en las sucesivas normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y que seguimos en nuestra exposición. El análisis de los rendimientos íntegros minorados en los gastos deducibles posibilita la determinación del rendimiento neto de trabajo. Éste es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La delimitación particular se realiza a

prevista en los estatutos sociales, la gratuidad del ejercicio de dicho cargo. Todo ello no impide su tributación como rendimientos del trabajo.

⁸⁰ En este sentido MUÑOZ DEL CASTILLO en relación a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias señala que esta norma <<ha desvinculado la regulación de las retribuciones en especie de los rendimientos del trabajo, defecto en el que incurría la Ley de 1991 (artículos 26 y 27). En la nueva normativa las retribuciones en especie pueden tener su fuente en todos los rendimientos gravados por el impuesto>>. En MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: <<Los rendimientos dinerarios del trabajo>>, en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p.267.

través de un listado de supuestos concretos referidos a los rendimientos íntegros del trabajo que posibilitan, por tanto, la aplicación directa de la regulación prevista para dichas rentas. La relación de los supuestos específicos es una técnica utilizada en todas las normas reguladoras del Impuesto. Sin embargo, este procedimiento de delimitación se ha utilizado con mayor intensidad en las últimas reformas del tributo. En este sentido contrasta la corta relación de rendimientos (dinerarios y en especie) recogidos en el artículo 14.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a las extensas delimitaciones de las regulaciones posteriores. Las normas sucesivas del Impuesto recogieron de una forma extensa y separada tanto a los rendimientos dinerarios como las rentas en especie. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableció una relación de retribuciones en especie diferenciada del extenso listado en el que se reunieron a los rendimientos dinerarios de carácter específico del trabajo. Esta relación se amplió con la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para 1994 al incluirse entre los rendimientos dinerarios del trabajo a las prestaciones por desempleo (modalidades contributiva y asistencial) que se encontraban exentas en la regulación anterior⁸¹. Esta exención alcanzaba a las prestaciones reconocidas por las entidades gestoras de la Seguridad Social y a los organismos que realizasen su pago. Si bien estas prestaciones se encontraban gravadas en la parte complementaria satisfecha por la empresa, mutualidad o cualquier entidad similar. La ordenación reglamentaria de la regulación inicial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía un gravamen sobre dichas prestaciones que no fue de aplicación en virtud de distintos pronunciamientos jurisprudenciales⁸². La relevancia del

⁸¹ Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para 1994 (Boletín Oficial del Estado, núm. 312, de 30 de diciembre de 1994).

⁸² Esta cuestión trae causa en la impugnación realizada por el Sindicato Unitario de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 19 de junio de 1979 que obligaba a los organismos de la Seguridad Social a la práctica de las retenciones sobre los perceptores de pensiones y seguros de desempleo. Esta obligación se justificaba, en virtud, de la previsión contenida en el artículo 41.1.I) del Real Decreto 2384/1981 de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (Boletín Oficial del Estado, núm. 255, de 24 de octubre de 1981) en la cual las percepciones obtenidas por suspensión temporal de empleo o situación análoga aparecían expresamente sujetas. A este respecto, la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en Sentencia dictada el 17 de julio de 1981 declaró nula dicha Resolución por considerar que no

gravamen de las prestaciones por desempleo, desde el punto de vista de la conceptualización de la renta, reside en que estas rentas no provienen de la intervención del trabajo en el mercado de los factores de producción sino de los fondos públicos del Estado o de sus organismos autónomos. Esta interpretación se completa con los supuestos referidos a las ayudas familiares y becas consideradas como rendimientos del trabajo⁸³. En este sentido RUIBAL PEREIRA señala que *<<sí la beca la analizamos desde la perspectiva de la necesidad de promover el derecho a la educación y entendemos que esta responsabilidad recae prioritariamente en los poderes públicos, hay que pasar a considerarla una subvención>>*⁸⁴. La configuración normativa de estos supuestos amplió el contenido de los rendimientos de trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias clasificó en grupos a los distintos supuestos considerados como rendimientos del trabajo. La enumeración separada de dichas categorías se basaba en la dificultad originada por la regulación anterior. La complejidad derivaba de la similitud interpretativa de los ejemplos referidos a los rendimientos del trabajo

se ajustaba a Derecho en relación a la inclusión de las percepciones de desempleo como rendimientos de trabajo. Finalmente, el Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de junio de 1983 resolvió la apelación interpuesta por la Abogacía del Estado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional y se pronunció expresamente a favor de la no sujeción de pensiones y seguros de desempleo. En este sentido, por su interés se reproducen a continuación, el resumen realizado por MARTÍN QUERALT de los pronunciamientos del Tribunal Supremo en los siguientes: *<<-Las prestaciones derivadas de la Seguridad Social por desempleo no derivan exclusivamente de una relación laboral “al ser función del Estado en la actualidad paliar económicamente en que queda el trabajador durante su desempleo”. – Hay una radical diferencia con las pensiones o haberes pasivos, pues éstas proceden estrictamente de la relación laboral o de empleo del sujeto pasivo, mientras que en el subsidio de desempleo no hay una procedencia exclusiva de tal relación laboral, atendiendo su doble origen contractual y tutelar o social por parte de la Seguridad Social, que el Estado organiza para cumplir una función pública. – Hay, Además, razones formales de jerarquía normativa y, en tal sentido, el Reglamento no puede ampliar el ámbito del hecho imponible definido por la Ley>>*. En MARTÍN QUERALT, J.: *<<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>*, en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario*, parte especial, 2ª ed., ob. cit., p.90.

⁸³ A este respecto, cabe señalar que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas consideraba rendimientos en especie a las becas y ayudas familiares percibidas por las personas ligadas al trabajador por vínculos de parentesco. Las sucesivas normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conservan dicha previsión normativa y la extienden a los afines hasta el cuarto grado inclusive.

⁸⁴ Además, RUIBAL PEREIRA añade que *<<por tanto, la beca gozará de todas las características de las subvenciones; será una atribución patrimonial a fondo perdido otorgada por una Administración Pública a favor de un beneficiario que deberá realizar un presupuesto de hecho y quedar sujeta al cumplimiento de una carga futura>>*. En RUIBAL PEREIRA, L.M.: *<<Régimen fiscal de las becas en el I.R.P.F.>>*, *Información Fiscal*, núm. 13, 1996, p.15. En este mismo sentido, DÍAZ TOBAR, J.E.: *<<Tributación de las subvenciones y demás ayudas financieras públicas (I)>>*, *Carta Tributaria*, núm.110, 1990, p.7.

con otros supuestos recogidos en el mismo artículo⁸⁵. Para solucionar este problema, la citada ordenación estableció una separación entre los distintos supuestos. Sin embargo, la extensa relación de supuestos recogidos por la Ley del Impuesto dificulta el examen del contenido de los rendimientos del trabajo. Con el propósito de realizar su estudio se ha realizado una sistematización de dichos supuestos a través de su integración en diversos grupos de análisis. En el primer grupo se encuentran los rendimientos derivados del trabajo que se corresponden con el artículo 16.1⁸⁶. En este precepto se aglutinan los rendimientos incluidos bajo la expresión “en particular”. A este respecto, MUÑOZ DEL CASTILLO señala sobre dicha expresión que el <<legislador está dando cabida en este tipo de rendimientos a todos los que sin estar mencionados expresamente encajen en el concepto genérico. Estamos, pues, en presencia de un listado abierto o meramente ejemplificativo>>⁸⁷. Lo más destacable de esta regulación se refiere a la omisión de supuestos comprendidos en la anterior regulación y que a partir de esta norma se incluyen

⁸⁵ En este sentido FERREIRO LAPATZA pone de manifiesto que <<con tal proceder el legislador incurre en un grave defecto de técnica jurídica pues desdibuja y oscurece, al mezclar ejemplos y ficciones, la definición general y permite introducir en los supuestos de la lista ejemplificativa una discusión previa acerca de si se trata de verdaderos ejemplos o de ficciones en forma de ejemplos con las diferentes consecuencias interpretativas a que ello debe dar lugar>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, en la obra homenaje a LUIS MATEO, coordinada por E. SIMÓN ACOSTA, Pamplona, Aranzadi, 1995, p.338.

⁸⁶ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 16 <<Rendimientos íntegros del trabajo. 1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Se incluirán, en particular: a) Los sueldos y salarios. b) Las prestaciones por desempleo. c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación. d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan. e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando las mismas sean imputadas a aquellas personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de vida que, a través de la concesión del derecho de rescate o mediante cualquier otra fórmula, permitan su disposición anticipada por parte de las personas a - quienes se vinculen las prestaciones. No se considerará, a estos efectos, que permiten la disposición anticipada los seguros que incorporen derecho de rescate para los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración, en los términos que se establezcan reglamentariamente>>.

⁸⁷ En MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: <<Los rendimientos dinerarios del trabajo>>, ob. cit., p.270.

en los términos genéricos de sueldos y salarios⁸⁸. También destaca la desaparición de la referencia a los “premios e indemnizaciones” que se reconducen hacia otros rendimientos. Sin embargo se incluyeron a las prestaciones por desempleo incorporadas en las anteriores reformas del Impuesto⁸⁹ a la vez que se recogieron a las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones⁹⁰. Además, esta regulación incluyó a otras categorías de rendimientos que aparecían en las primeras regulaciones del Impuesto como las remuneraciones en concepto de gastos de representación⁹¹ junto con las dietas y asignaciones para gastos de viaje. Estas últimas, desde el punto de vista de la legislación laboral son retribuciones de carácter extrasalarial que quedaban excluidas de la base de cotización a la Seguridad

⁸⁸ A este respecto CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO han señalado que la omisión realizada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias a los complementos de los sueldos, jornales, gratificaciones, incentivos, pluses y pagas extraordinarias se justifica << dada la amplitud conceptual de los términos “sueldos” y “salarios”, tiene cabida en los mismos los referidos conceptos adecuándose, además, la redacción legal a los términos genéricos de la legislación laboral >>. En CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, ob. cit., p.113.

⁸⁹ Véase Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para 1994.

⁹⁰ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias consideraba a las prestaciones percibidas de un plan de pensiones como rendimientos del trabajo dinerarios [artículo 16.2 a) 3º], pero las contribuciones empresariales a dichos planes a través del sistema de empleo se califican como retribución en especie sin ingreso a cuenta [artículo. 44.1 e)]. La misma consideración tienen las prestaciones y contribuciones empresariales derivadas de los contratos de seguros de previsión social empresarial suscritos con compañías de seguros salvo la obligación de realizar el ingreso a cuenta [artículo 16.2 a) 4º, y artículo. 44.1 e)]. De la misma manera, las prestaciones percibidas de los contratos de seguros suscritos con mutualidades de previsión social de profesionales se califican como rendimientos dinerarios del trabajo [artículo 16.2 a) 4º]. Mención especial requieren las prestaciones percibidas por jubilación, invalidez y fallecimiento derivadas de contratos de seguros suscritos con mutualidades de previsión social de empresa que se califican como rendimientos del trabajo de carácter dinerario [artículo 16.2 a) 4º]. En este caso, las contribuciones empresariales se califican como retribución en especie sin ingreso a cuenta [artículo. 44.1 e)]. Véase a este respecto, AA.VV.: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Aranzadi-Cuatrecasas, Elcano, 2000, pp. 1023 y ss.

⁹¹ El tratamiento de las remuneraciones en concepto de gastos de representación se fundamenta en la distinción entre las asignaciones percibidas por el trabajador para su uso particular debido a su posición dentro de la empresa y que son gravables en todo caso. Mientras que, las cantidades destinadas para hacer frente a determinados gastos de empresa, no se someten a gravamen. En cualquier caso, los gastos de representación no deben confundirse con las dietas y asignaciones para gastos de viajes, dado que, ambos conceptos pueden ser considerados rendimientos de trabajo. Sin embargo, las dietas y asignaciones para gastos de viajes no estarán sometidas a gravamen en los casos y límites establecidos reglamentariamente. En cambio, las asignaciones en concepto de gastos de representación estarán íntegramente gravadas por el Impuesto. De lo expuesto se puede concluir que, el concepto de los gastos de representación adolece de un contenido preciso, en la medida en que en ocasiones resulta difícil su delimitación exacta. *Ibidem*, p.295.

Social⁹². Esta circunstancia fue advertida por el legislador que <<ha mostrado su interés por que se coordine el tratamiento de estas retribuciones en el ámbito tributario y en el de la seguridad Social, ordenando que en el desarrollo reglamentario de los conceptos excluidos de la base de cotización de esta última se procure la mayor homogeneidad posible>> como ha puesto de relieve PERÉZ ROYO⁹³. El desarrollo normativo de las dietas y asignaciones para gastos de viaje se realizó a través del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁹⁴. En el segundo grupo se encuentran los supuestos recogidos en el artículo 16.2 de la regulación examinada reunidos en torno a la “consideración de rendimientos de trabajo”. Este apartado realiza una enumeración exhaustiva de las prestaciones y retribuciones consideradas por el legislador como rendimientos de trabajo. De este contenido cabe señalar que estos supuestos aparecen calificados como rendimientos del trabajo con independencia de su inclusión o exclusión en el concepto genérico⁹⁵. Dada la elevada relación de supuestos recogidos en este grupo se ha realizado una clasificación en una serie de subgrupos para su estudio y análisis. En el

⁹² Téngase en cuenta, el Real Decreto-ley 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores (Boletín Oficial del Estado, núm. 305, de 21 de diciembre de 2013) que modifica el artículo 109 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (Boletín Oficial del Estado, núm. 154, de 29 de junio de 1994). De manera que la nueva regulación establece a partir de 22 de diciembre de 2013 la inclusión en la “base de cotización” a la Seguridad Social de los pluses de transporte, distancia, así como, las mejoras de las prestaciones del citado organismo distintas de la incapacidad Temporal.

⁹³ En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.93. Véase también el apartado segundo del artículo 109, incorporado en el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social (Boletín Oficial del Estado, núm. 315, de 31 de diciembre de 1996).

⁹⁴ El Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm. 34, de 9 de febrero de 1999) contemplaba una serie de límites para los importes correspondientes a las dietas y asignaciones para gastos de viajes. Estos límites no se encontraban gravados al considerarse como una mera compensación o indemnización de un gasto en el que incurre el trabajador. Sin embargo, la superación de dichos límites supone su calificación como rendimientos dinerarios del trabajo y su consiguiente gravamen. La calificación de las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares será de rendimientos en especie, cuando el pagador no entregue cantidades en metálico, para su disfrute. En este caso, la valoración de la renta en especie se realizará de acuerdo al coste ocasionado al pagador incluidos los tributos que gravan la operación.

⁹⁵ En este mismo sentido, MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: <<Los rendimientos dinerarios del trabajo>>, ob. cit., p.275.

primero de ellos se contienen los referidos a las “prestaciones” calificadas como rendimientos del trabajo⁹⁶. Aunque cabe recordar que algunas de estas prestaciones se consideran exentas de tributación como es el caso de las derivadas de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. En el segundo se encuentran los rendimientos derivados de la “propiedad intelectual”⁹⁷. En el tercero se agrupan las retribuciones caracterizadas por “relaciones laborales de carácter especial”⁹⁸. Finalmente, en el último se reúnen una serie de

⁹⁶ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 16.2. que <<en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: a) Las siguientes prestaciones: 1.^a Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, orfandad o similares. 2.^a Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares. 3.^a Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones. 4.^a Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción en la base imponible del impuesto. Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos se integrarán en la base imponible en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto por incumplir los requisitos previstos en el artículo 46.1, números 1º, 2º y 3º, de esta Ley. 5.^a Las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador>>.

⁹⁷ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias disponía en su artículo 16.2, letras c) y d) que <<en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: c) Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares. d) Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación>> Por su parte el apartado tercero, del artículo 16 señalaba que, <<No obstante, cuando los rendimientos a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior y los derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y de la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas>>.

⁹⁸ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias señalaba en su artículo 16.2. en sus letras b), e), i) y j) que <<en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: b) Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los Diputados españoles en el Parlamento Europeo, a los Diputados y Senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las Asambleas Legislativas autonómicas, Concejales de Ayuntamiento y miembros de las Diputaciones Provinciales, Cabildos Insulares u otras entidades locales, con exclusión, en todo caso, de la parte de las mismas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento. e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos. i) Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia

rendimientos de diversa naturaleza que no se incluyen en los subgrupos anteriores⁹⁹. De lo expuesto hasta el momento se puede destacar la amplitud de los supuestos calificados de rendimientos del trabajo establecidos por esta ordenación respecto de la regulación anterior¹⁰⁰ así como la exclusión de otras categorías¹⁰¹. Este fenómeno expansivo de los rendimientos del trabajo se manifiesta de una forma más intensa en las “prestaciones” derivadas de situaciones de incapacidad o jubilación. En este sentido CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO destacan que *<<todas las prestaciones derivadas de las situaciones de incapacidad, jubilación..., percibidas por funcionarios (...), pasan a tener la misma naturaleza de renta que las percibidas del Sector Público por las personas que no tienen la cualificación de funcionarios públicos. Es decir, son rendimientos del trabajo de quien las perciba>>*¹⁰². También la ampliación del concepto de rendimientos del trabajo se produce con la asimilación de los supuestos contemplados en el Impuesto sobre Sucesiones y

social promovidas por entidades sin ánimo de lucro. j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial>>.

⁹⁹ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 16.2. en sus letras f), g), h) que *<<en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: f) Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley. g) Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales. h) Las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley>>*.

¹⁰⁰ En este caso destaca la inclusión entre las rentas del trabajo a los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares y los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación. La inclusión de estos rendimientos entre los derivados del trabajo es una novedad respecto a la regulación de 1978 y la de 1991 en los que se clasificaban como rendimientos de actividades profesionales.

¹⁰¹ Entre estos supuestos MUÑOZ DEL CASTILLO ha señalado los referidos a *<<la omisión de la referencia a las percepciones de los ministros o sacerdotes de confesiones religiosas legalmente reconocidas que se recogía en la Ley anterior [artículo 25.0] y la inclusión en la nueva ley de las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias promovidas por entidades sin ánimo de lucro [artículo 16.2.i], que aparecía en la derogada>>*. En MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: *<<Los rendimientos dinerarios del trabajo>>*, ob. cit., p.276.

¹⁰² Esta inclusión se justifica en la medida en que las cotizaciones a mutualidades generales obligatorias de funcionarios y a los colegios de huérfanos o entidades similares *<<cumplen la misma función previsora que las cotizaciones a la Seguridad Social (...), y las deducciones por derechos pasivos>>*. Además señalan que *<<de hecho las cotizaciones de los funcionarios a tales mutualidades (MUFACE, ISFAS, MUMPAL) son sustitutorias – y no complementarias – a la Seguridad Social>>*. En CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, ob. cit., p.116. También véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2011 (RJ 2011, 6464) por la que se calificaba de rendimientos del trabajo a las pensiones indemnizatorias por cese en la actividad prevista en los presupuestos del Estado, para los altos cargos.

Donaciones¹⁰³. Esta regulación reconduce determinadas prestaciones derivadas del fallecimiento del causante como las percibidas de mutualidades de previsión social hacia los rendimientos del trabajo aunque el tomador del seguro sea distinto del beneficiario siempre que se cumplan los requisitos establecidos al efecto¹⁰⁴. La expansión de los supuestos vinculados a las rentas del trabajo, también se pone de relieve en su confluencia con otro tipo de rendimientos con los que no existía dicha concurrencia en la regulación anterior¹⁰⁵. Este es el caso de los rendimientos que participan de la naturaleza de las rentas del trabajo o de actividades económicas y cuya distinción reside

¹⁰³ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias en su disposición adicional primera estableció una nueva redacción en el artículo 3,1.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La nueva disposición señalaba que constituye el hecho imponible junto a las adquisiciones de bienes y derechos mediante herencia, legado o donación a <<la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias>>. Por tanto, la percepción de dichas prestaciones con origen en el fallecimiento del contratante no se encuentran sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino que tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de trabajo.

¹⁰⁴ A este respecto PÉREZ ROYO señala en relación a las prestaciones sociales de las mutualidades de previsión social que pueden conceder por causa de matrimonio, maternidad, hijos o defunción que <<estas prestaciones, para tener la consideración de rendimientos del trabajo, deben derivar de contratos de seguros suscritos con estas entidades cuyas aportaciones se hayan podido deducir, siquiera en parte, en la base imponible del IRPF>>. Sin embargo, <<cuando el mutualista disponga, total o parcialmente, de sus derechos consolidados (y en consecuencia, pierda el derecho a deducir en la base imponible las cantidades que hubiera aportado a la mutualidad de previsión social) las cantidades percibidas por la disposición anticipada de los derechos consolidados tributarán como rendimientos del capital mobiliario, salvo que provengan de los contratos de seguro (...), en cuyo caso, tributarán como rendimientos del trabajo>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.104 y ss. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2011 (RJ 2011, 3942) al calificar de rendimientos del trabajo a la pensión mensual abonada por la empresa e instrumentada a través de una póliza de seguro colectivo, como consecuencia del fallecimiento del cónyuge que había sido miembro del Consejo de Administración de la empresa. En este caso, la obligación de retención sobre los rendimientos surge en el momento en el que se abonan las rentas correspondientes con independencia de la fecha de devengo.

¹⁰⁵ La existencia de distintas alternativas de calificación se origina, fundamentalmente, en los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas. A este respecto, en relación a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO señalan que <<en las anteriores etapas normativas del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas estos rendimientos (de la propiedad intelectual o industrial) admitían una triple posibilidad de ser gravados: como empresariales cuando los propios autores o traductores editaban directamente sus obras;; como profesionales cuando cedían la explotación de las mismas a un tercero y como rendimientos de capital cuando el beneficiario no era el autor o traductor (por ejemplo, los herederos). La Ley de 1998 sigue manteniendo la triple hipótesis de gravamen pero añadiendo una cuarta: la correspondiente a los rendimientos del trabajo personal. Es más (...), sólo cuando se acredite la existencia de una auténtica actividad profesional, merced, a la concurrencia de los medios y recursos necesarios para la ordenación por cuenta propia de los mismos, tendrán tal carácter>>. En CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, ob. cit., p.120.

en la modalidad laboral adoptada para la percepción de los ingresos¹⁰⁶. En definitiva en la regulación analizada nos encontramos ante la extensión del contenido de los rendimientos del trabajo a costa de otros componentes de la renta¹⁰⁷. Todo ello se reflejará en la expansión del concepto de renta gravado en el Impuesto a través de la nueva calificación de las prestaciones. Entre estos supuestos se encuentran las prestaciones percibidas de las mutualidades de previsión social que se vinculan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (como rendimientos de trabajo) frente al anterior gravamen en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio conserva a grandes rasgos el mismo contenido y estructura de los rendimientos del trabajo de la regulación anterior del tributo. Por lo tanto para su exposición y análisis seguiremos la clasificación empleada en la regulación precedente¹⁰⁸. En el primer grupo como

¹⁰⁶ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas calificaba a las rentas derivadas de impartir cursos, conferencias, coloquios y similares, como rendimientos de actividades profesionales. Sólo cuando estas actividades se ejercían en el marco de una relación laboral, se consideraban rendimientos de trabajo. Sin embargo, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias invierte dicha calificación por lo que dichas rentas se consideran rendimientos de trabajo, salvo la existencia del ejercicio de una actividad económica. A este respecto MUÑOZ DEL CASTILLO ha puesto de manifiesto la problemática de esta previsión, en los supuestos referidos al ámbito universitario en el que <<una misma actividad (conferencia, curso, etcétera) y el consiguiente rendimiento derivado de la misma va a tener distinta calificación en el impuesto según el régimen de dedicación del profesor que la lleve a cabo. Los ingresos procedentes de una conferencia dictada o de una obra científica elaborada por un profesor con régimen de dedicación a tiempo completo con arreglo a la nueva Ley habrá que calificarlos como rendimientos del trabajo; por el contrario, si esa misma actividad la desarrolla, incluso con los medios de la propia Universidad en la que presta sus servicios, un profesor con dedicación a tiempo parcial, simultaneando la docencia universitaria con el ejercicio profesional, tales ingresos, según la nueva Ley podrán tener la consideración de rendimientos de actividades económicas>>. En MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: <<Los rendimientos dinerarios del trabajo>>, ob. cit., p.281.

¹⁰⁷ En estos supuestos se pueden encontrar el señalado por PÉREZ ROYO, respecto de las prestaciones derivadas del sistema público de previsión social en el que <<estas prestaciones serán rendimientos del trabajo con independencia de que el contribuyente que genera el derecho a su percepción estuviera afiliado a cualquiera de los regímenes de trabajadores por cuenta ajena de la Seguridad Social, o al régimen de autónomos. Por tanto, las prestaciones por incapacidad laboral que perciban profesionales o empresarios dados de alta en el régimen de autónomos deben declararse como rendimientos del trabajo y no como ingresos de la actividad>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.102.

¹⁰⁸ Alternativamente, el estudio de los supuestos particulares de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio se puede realizar a partir de tres bloques como ha señalado ALIAGA AGULLÓ <<a)

se ha puesto de manifiesto anteriormente se encuentran los rendimientos del trabajo aglutinados en torno a la expresión “en particular”. Esta clasificación mantiene los mismos criterios establecidos en la ordenación anterior para la enumeración de dichos rendimientos. Sin embargo, esta regulación separa el tratamiento de las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones de las aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos establecidos en la regulación de los planes y fondos de pensiones¹⁰⁹. Merece especial referencia la incorporación realizada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo y otras normas tributarias que estableció la imputación fiscal obligatoria de las primas satisfechas por los empresarios correspondientes a los contratos de seguro que amparan los riesgos por fallecimiento o incapacidad de los trabajadores. El segundo grupo de análisis incluye a los rendimientos del trabajo considerados como tales y conserva la misma relación de supuestos de la regulación anterior. Esta agrupación recoge el mismo contenido salvo lo referido a la incorporación de diversos supuestos sobre “prestaciones” y “rendimientos de diversa naturaleza” considerados como rentas del trabajo. En relación a la primera clasificación se incorporan las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados y aquéllas derivadas de los seguros de dependencia¹¹⁰. Por lo que se refiere a la segunda delimitación se

Contraprestaciones típicas del trabajo>>, artículo 17.1, <<b) Prestaciones derivadas de sistemas de previsión social>>, artículo 17.1. a), <<c) Rendimientos de trabajo por definición legal>>, del apartado b) al, i), ambos inclusive, del artículo 17.2. En ALIAGA AGULLÓ, E.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Ordenamiento Tributario español: Los impuestos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pp.38 y ss.

¹⁰⁹ Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (Boletín Oficial del Estado, núm.298, de 13 de diciembre de 2002).

¹¹⁰ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio establecía en su artículo 17.2, a) que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos de trabajo, las siguientes prestaciones, en su numeración 6ª <<las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados>> y en su número 7ª <<las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de Promoción de la Autonomía personal y Atención a las Personas en situación de Dependencia>>.

incluyen como rendimientos de trabajo a las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de personas con discapacidad¹¹¹.

La conclusión del análisis de los rendimientos íntegros del trabajo es la expansión de dicho componente a costa de otros elementos de la renta gravable. En particular en su confluencia con los rendimientos de actividades económicas en supuestos vinculados al ejercicio profesional del contribuyente. Esta consideración deriva del estudio de los rendimientos del trabajo en las diversas ordenaciones del Impuesto. También, la extensión del contenido de los rendimientos del trabajo se produce con la asimilación de los supuestos contemplados en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de prestaciones percibidas de mutualidades de previsión social derivadas del fallecimiento del causante. Todo lo anterior pone de manifiesto una ampliación del contenido de la “renta gravable” en las últimas ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir de la regulación de los rendimientos del trabajo. El examen de los aspectos específicos de los

¹¹¹ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio establecía en su artículo 17.2, k) que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos de trabajo <<las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad en los términos previstos en la disposición adicional decimoctava de esta Ley>>. Por su parte, la disposición adicional decimoctava dispone que <<las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, regulado en la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, tendrán el siguiente tratamiento fiscal para la persona con discapacidad: a) Cuando los aportantes sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo hasta el importe de 10.000 euros anuales por cada aportante y 24.250 euros anuales en conjunto. Asimismo, y con independencia de los límites indicados en el párrafo anterior, cuando los aportantes sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo siempre que hayan sido gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades con el límite de 10.000 euros anuales. A estos rendimientos les resultará de aplicación la exención prevista en la letra w) del artículo 7 de esta Ley. Cuando las aportaciones se realicen por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a favor de los patrimonios protegidos de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los empleados del aportante, únicamente tendrán la consideración de rendimiento del trabajo para el titular del patrimonio protegido. Los rendimientos a que se refiere este párrafo a) no estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta. b) En el caso de aportaciones no dinerarias, la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido se subrogará en la posición del aportante respecto de la fecha y el valor de adquisición de los bienes y derechos aportados, pero sin que, a efectos de ulteriores transmisiones, le resulte de aplicación lo previsto en la disposición transitoria novena de esta Ley. A la parte de la aportación no dineraria sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplicará, a efectos de calcular el valor y la fecha de adquisición, lo establecido en el artículo 36 de esta Ley. c) No estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la parte de las aportaciones que tenga para el perceptor la consideración de rendimientos del trabajo>>.

rendimientos íntegros de trabajo requiere la concreción de los gastos deducibles. Este procedimiento es determinante para la consecución de la renta neta. La aplicación de los gastos deducibles sobre los rendimientos íntegros posibilitará la determinación del rendimiento neto del trabajo.

1.3. Los gastos deducibles

El análisis realizado sobre los rendimientos íntegros del trabajo se justifica por la necesidad de la determinación de la renta neta que constituye un elemento de la “renta neta gravable”¹¹². El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles. Ello se debe a la existencia de una serie de gastos en los que incurre el contribuyente para la obtención de los rendimientos. A este respecto ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN ha puesto de relieve que los gastos deducibles sirven *<<para precisar y concretar un hecho imponible configurado de modo excesivamente genérico, ya que el legislador fija el hecho imponible partiendo de un concepto más amplio que el que quiere gravar, aunque detrae de él una serie de supuestos hasta desbrozar totalmente el hecho imponible en sentido estricto>>*¹¹³. Inicialmente, la justificación de la aplicación de los gastos deducibles a los rendimientos íntegros para la consecución de la renta neta aparece vinculada a la observación del principio de conservación de la fuente¹¹⁴. Sin embargo, parece evidente que este principio aplicado a las rentas del trabajo es inadecuado para justificar un tratamiento diferenciado a este tipo de rendimientos. Más bien, la justificación de un trato específico de los rendimientos del trabajo aparece vinculada con una serie de consideraciones.

¹¹² En este sentido se pronuncia la Sentencia el Tribunal Constitucional de 14 de julio de 1994, (RTC 1994, 214) Fundamento Jurídico 5º al señalar que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas *<<queda definido legalmente por el hecho de gravar no la totalidad de la renta obtenida por el sujeto, sino la renta neta>>*.

¹¹³ En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, p.53.

¹¹⁴ En este sentido PERULLÉS BASAS ha puesto de manifiesto que *<<en todo proceso productivo se calcula una cuota de amortización de los bienes en que ha materializado el capital y, de esta forma, es objeto de una sistemática reposición que permite mantener la ficción de que su inversión da lugar a rentas perpetuas. La reposición del factor trabajo no se realiza contablemente por la empresa. En el salario está comprendido la cuota de reposición. Con el pago de su importe se retribuye al que trabaja para, además, perpetuarse como factor de producción a través de la familia. En consecuencia, al no tratarse de una renta neta, hay que hacerla previamente objeto de una deducción para equipararla a la del capital>>*. En PERULLÉS BASAS, J.J.: *<<El Impuesto sobre los rendimientos del Trabajo Personal>>*, ob. cit., pp.392 y ss.

Entre éstas destaca el mayor control realizado por la Administración tributaria sobre los rendimientos del trabajo a través de las retenciones a cuenta. También se encuentran las consideraciones referidas al propio reconocimiento constitucional de la dignidad del trabajo así como la severidad de la ley del Impuesto en el tratamiento de estas rentas¹¹⁵. Estos argumentos se fundamentan en la búsqueda de un tratamiento adecuado de los rendimientos del trabajo personal en relación a otro tipo de rentas y en especial a las de capital¹¹⁶. Las propuestas sobre un tratamiento diferenciado en el impuesto sobre la renta se encaminaron hacia distintas alternativas de carácter técnico. Las soluciones se basaban en la incorporación de tipos de gravamen más bajos para las rentas del trabajo respecto a otros rendimientos y el establecimiento de una serie de gastos vinculados a su obtención. Esta última solución es la que ha sido adoptada en la mayoría de los sistemas fiscales¹¹⁷. Más recientemente nuestro sistema tributario ha incorporado una técnica tributaria articulada sobre el rendimiento neto del trabajo al que se aplican una serie de “reducciones” de aplicación conjunta con los gastos deducibles¹¹⁸. Sin

¹¹⁵ HERRERA MOLINA ha señalado que <<la severidad del tratamiento se refleja principalmente en dos aspectos: limitación de gastos deducibles, y criterios de imputación en el caso de tributación separada de los cónyuges>>. En HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, ob. cit., p.259.

¹¹⁶ Así se contemplaba en el Informe sobre el sistema tributario español, de 1973, al señalar que <<el tratamiento fiscal discriminatorio a favor de las rentas de trabajo está fundamentado en dos clases de argumentos: discriminación fiscal de las rentas en función de su origen y coste de adquisición de las rentas de trabajo en relación con las rentas de capital. El primer argumento, es decir, trato favorable de las rentas de trabajo en relación con las rentas de capital puede atenderse mediante una imposición menor para las rentas ganadas en relación con las no ganadas (por ejemplo, deducciones o bonificaciones en el impuesto personal sobre la renta para las rentas de trabajo) o a través de la implantación de un impuesto sobre el patrimonio neto, que grave la mayor capacidad de pago de las rentas provenientes del capital. El segundo podría satisfacerse mediante la concesión a los empleados del derecho a deducir unos gastos razonables en relación con la obtención de sus ingresos para de esta forma equiparar a esta clases de contribuyentes con otros (empresarios individuales y profesionales liberales que gozan también de esta posibilidad)>>. En Informe sobre el sistema tributario español, ob. cit., p.200.

¹¹⁷ En este sentido HERRERA MOLINA ha señalado que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas alemán (*EinKommensteuergesetz*) <<define los gastos deducibles de los rendimientos de trabajo y del capital (*Werbungskosten*) en términos muy amplios: “gastos para la obtención, aseguramiento o conservación de los ingresos. Tales gastos se deducirán de los ingresos de que traen causa”>>. En HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, ob. cit., p.262.

¹¹⁸ A este respecto, el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 2002, señala que la reducción por trabajo <<responde básicamente a la idea de que el capital humano que constituye la base generadora del rendimientos del trabajo, junto con el esfuerzo del individuo, no se mantiene una vez que desaparece su titular, se necesita de la existencia de alguna reducción de los rendimientos obtenidos que atienda al agotamiento cierto de ese capital a lo largo de la vida del trabajador. Esa posible “cuota anual de amortización del

embargo, la técnica aplicada con carácter general por todas las regulaciones del Impuesto se basa en el establecimiento de una serie de gastos deducibles para todos aquellos importes necesarios para la obtención de los rendimientos. En este sentido ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN define los gastos deducibles como <<actos de disposición patrimonial que se presentan como necesarios para la realización del hecho imponible>>¹¹⁹. De forma complementaria, también se contemplan por las regulaciones del Impuesto a los gastos deducibles vinculados con el importe del deterioro de los bienes utilizados en la consecución de los ingresos. En este caso dichos gastos aparecen relacionados con el concepto de envilecimiento o de pérdidas ajenas al proceso productivo que sin embargo tienen mayor relevancia en la determinación de los rendimientos de actividades económicas. Por lo que se refiere al estudio de la primera ordenación del tributo aprobada por la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cabe señalar la correspondencia entre la estructura sintética del Impuesto y el criterio general del gasto necesario¹²⁰. Esta concepción tributaria es heredera de las propuestas del Informe CARTER que relacionaban la obtención de la renta con los gastos necesarios para su generación¹²¹. La citada regulación vinculaba el

capital humano” quizá pudiera cifrarse en función de la cuantía de ese capital y del período medio de su vigencia o efectividad, pero ello supondría la necesidad de su evaluación individualizada y el reconocimiento de cantidades muy diferentes para cada trabajador. Ha de señalarse, además, que el capital humano se acumula en medida no despreciable con aportaciones gratuitas, porque los gastos públicos en enseñanza y en salud son muy cuantiosos y altamente significativos en la formación del capital humano con que cuenta el ciudadano medio. Por ello, una solución razonable podría consistir en establecer el criterio de que el capital humano objeto de especial protección fiscal sea igual para todos los trabajadores, que su cuantía se compute por el valor alcanzado al principio de la vida activa, que en ese cómputo haya de tenerse muy en cuenta la gratuidad de la enseñanza y de la salud y, finalmente, que su amortización deba producirse mediante una cantidad fija anual, igual también para todos>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2002), ob. cit., p.112.

¹¹⁹ Véase, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, ob. cit., p.54.

¹²⁰ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su artículo 19 que para la determinación de los rendimientos netos de los rendimientos de trabajo, capital y de actividades económicas <<se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan>>.

¹²¹ El Informe CARTER proponía que <<la solución más equitativa sería tratar a las rentas de empleo de la misma manera que las rentas procedentes de un negocio o una profesión. Los gastos serían deducibles entonces si se hubiesen realizado lógicamente para ganar rentas>> además añade que <<los Estados Unidos tratan las rentas de empleo de la misma manera que las procedentes de los negocios, y todos los gastos “ordinarios y necesarios” son deducibles en

criterio general del gasto necesario con la determinación del importe de los rendimientos netos gravados por el Impuesto. Desde esta perspectiva NUÑEZ PÉREZ manifiesta que <<la ley del Impuesto establecía un concepto unívoco de gasto necesario, aplicable por igual a todos y cada uno de los distintos rendimientos parciales sujetos a gravamen que podían entrar a formar parte del objeto de gravamen, esto es, la renta global obtenida por el sujeto pasivo durante el período impositivo>>¹²². Llegados a este punto, merece especial atención, las consecuencias normativas que se desprendieron del establecimiento por esta regulación de un criterio general asentado en la “necesidad del gasto” para su deducibilidad. Este condicionante implicaba la determinación de los supuestos en los que no se encontraba presente dicho requisito por la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Todo ello permitió el desarrollo reglamentario cuya virtual operatividad se encontraba condicionada a la ley¹²³. Sin embargo, dicha operatividad se puso de manifiesto a través de la publicación de órdenes ministeriales al amparo de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria¹²⁴. Sobre este procedimiento normativo NUÑEZ PÉREZ concluye que <<la frontera o límite entre lo que debía ser o no gasto deducible a efectos tributarios, pasó de esta forma a ser delimitada “extra legem” por los funcionarios del Ministerio de

ambas clases de ingresos>>. En Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Informe CARTER. *Impuesto sobre la Renta*, vol. II, ob. cit., pp.356 y ss.

¹²² En NUÑEZ PÉREZ, G.: <<El principio constitucional de igualdad y la deducibilidad de los gastos de empleada/o del hogar como gastos necesarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, *Información Fiscal*, núm. 6, 1994, p.40.

¹²³ En este sentido NUÑEZ PÉREZ ponía de manifiesto que el desarrollo reglamentario al margen de lo establecido en la ley a través de <<la posible enumeración de supuestos constitucionales o no de gastos deducibles realizada por la Administración a través de norma reglamentaria, representaba un criterio interpretativo cualificado de la ley, que siendo en principio vinculante para el administrado contribuyente, podía sin embargo ser considerado como ilegal o no ajustado a la Ley por el órgano jurisdiccional competente ante un eventual recurso del sujeto pasivo. En el seno de esta dinámica, la delimitación jurídica precisa del concepto de “gasto necesario” pasaba a ser así una cuestión eminentemente interpretativa y casuística, correspondiendo en última instancia a los tribunales decidir en torno a cuándo un determinado gasto ostentaba o no la condición de ser necesario y era, por tanto, deducible>>. *Ibidem*, p.41.

¹²⁴ El artículo 18.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria señalaba que <<la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las Leyes y demás disposiciones en materia tributaria corresponde privativamente al Ministro de Hacienda, quien la ejercerá mediante Orden publicada en el Boletín Oficial del Estado>>. Como consecuencia de esta previsión normativa, el Ministro de Hacienda dictó la Orden de 4 de junio de 1980, por la que se aclaran determinados conceptos de gastos necesarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm. 138, de 9 de junio de 1980).

Hacienda>>¹²⁵. Si bien, las regulaciones posteriores del Impuesto limitaron el desarrollo normativo a través de las órdenes ministeriales, cabe poner de manifiesto que se produjo un extenso desarrollo reglamentario de los supuestos no contemplados expresamente en la ley reguladora. Por tanto se puede afirmar que la vinculación entre “gasto deducible” y “gasto necesario” no siempre es plena. En cuanto que la “necesidad” no siempre se encuentra recogida en el presupuesto que posibilita la aplicación del gasto¹²⁶. En este sentido como ha destacado MARTÍN QUERALT <<la necesidad del gasto constituye un criterio cuya rigidez ha sido atemperada en ocasiones por las normas reglamentarias, al admitirse ciertos gastos que, aun no siendo estrictamente necesarios, sí van ligados a la actividad generadora de los rendimientos gravados>>¹²⁷. Adicionalmente, cabe poner de manifiesto que la ordenación analizada contemplaba una serie de gastos deducibles aplicables con carácter general a la totalidad de los rendimientos¹²⁸. Además, esta regulación recogía gastos específicos para cada rendimiento, no así, para los rendimientos del trabajo personal que se encontraban limitados a los de carácter general. Para corregir esta situación la Ley 44/1981, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para 1982 incorporó una deducción en la cuota del Impuesto que consistía en el 1 por ciento de los rendimientos netos del trabajo personal en concepto de gastos necesarios¹²⁹. Aunque, su vigencia temporal se encontraba limitada al ejercicio de 1982, cabe

¹²⁵ En NUÑEZ PÉREZ, G.: <<El principio constitucional de igualdad y la deducibilidad de los gastos de empleada/o del hogar como gastos necesarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.42.

¹²⁶ Véase, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, ob. cit., p.54.

¹²⁷ En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., ob. cit., p. 116.

¹²⁸ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su artículo 19 que para la determinación de los “rendimientos netos” de trabajo, capital y actividades económicas se deducirán en su caso de los “rendimientos íntegros” obtenidos por el sujeto pasivo a los “gastos necesarios” para su obtención entre los que pueden enumerarse los siguientes: <<primero. Con carácter general: a) Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o los bienes productores de los mismos y no tengan carácter sancionador. b) Las cantidades abonadas a Montepíos Laborales y Mutualidades obligatorias, cuando amparen, entre otros, el riesgo de muerte; cotizaciones de la Seguridad Social correspondientes al sujeto pasivo; deducciones por derechos pasivos y cotizaciones de los Colegios de Huérfanos o Instituciones similares. c) Las cuotas satisfechas a Corporaciones o Colegios profesionales>>.

¹²⁹ Ley 44/1981, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para 1982 (Boletín Oficial del Estado, núm. 310, de 28 de diciembre de 1981).

señalar que esta deducción continuó aplicándose en los ejercicios posteriores¹³⁰. La convivencia de la deducción en la cuota del Impuesto junto con los gastos deducibles de los rendimientos íntegros planteó el interrogante doctrinal de las razones que fundamentaba dicha medida. La doctrina puso de relieve una serie de argumentos que justificaban la deducción de la cuota por rendimientos de trabajo. Estas razones se fundamentaban en una compensación a la mayor capacidad económica de las rentas de capital¹³¹. También a la realización del principio de los rendimientos netos a través de correcciones de la cuota o simplemente respondían a la intención del legislador de proporcionar un beneficio fiscal¹³². Dicho esto, sin embargo, recordamos que los antecedentes legislativos de esta deducción se encontraban en la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para 1988¹³³ y más recientemente en la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas¹³⁴. Precisamente, en relación a esta última regulación se pronunció el Tribunal Constitucional en Sentencia de 5 de diciembre de 1994¹³⁵. La citada resolución consideraba que

¹³⁰ Como recuerda MARTÍN QUERALT <<ello ha determinado que esta deducción de la cuota se haya aplicado también en los ejercicios posteriores – 1983, 1984 y 1985 -. Actualmente se encuentra vigente por imperativo de la Ley 50/1984, de 30 de diciembre (ar.53. j), por la que se aprobaron los Presupuestos Generales del Estado, para 1985. la deducción, sin embargo, no siempre ha revestido la misma forma. En 1984 tenía un límite de 10.000 ptas. (60,10 euros) y para 1985 se ha convertido en una deducción fija de 20.000 ptas. (120,20 euros). En el caso de unidad familiar con más de un perceptor de rendimientos del trabajo, el primer perceptor en orden de cuantía neta de rendimientos tendrá derecho a la deducción fija de 20.000 ptas. (120,20 euros); el segundo, a una deducción del 1 por 100 de sus rendimientos netos del trabajo, hasta un máximo de 10.000 ptas. (60,10 euros); por los demás perceptores, si los hubiere, no se aplicará deducción alguna>>. En MARTÍN QUERAL, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., ob. cit., pp. 62 y ss.

¹³¹ SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, Civitas, 1983, p.133.

¹³² HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, ob. cit., p.267.

¹³³ Véase a este respecto el artículo 91.3 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para 1988 (Boletín Oficial del Estado, núm.307, de 24 de diciembre de 1987).

¹³⁴ La Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas establecía en su artículo 5 F).3. que <<con independencia de la deducción en la cuota contemplada en la letra A) de este artículo, por rendimientos de trabajo dependiente, se deducirá la cantidad de 22.000 pesetas (132,22 euros), por cada perceptor de este tipo de rendimientos, hasta un máximo de dos>>.

¹³⁵ La Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de diciembre de 1994 (RTC 1994, 146) trae causa en la limitación establecida en la Ley 20/1989 de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas a la aplicación de la deducción del 1 por ciento solamente a dos de los

*<<la presencia de ambas deducciones sobre los rendimientos íntegros [art. 28 LIRPF], y sobre la cuota [art.78.7.c) LIRPF] se explica por la diferente función que cumplen. La deducción a practicar sobre los ingresos íntegros del trabajo tiene la naturaleza de gasto deducible para la determinación de la base imponible y se establece para compensar los gastos que origina la prestación del trabajo; su finalidad es que el impuesto recaiga sobre las rentas netas, expresivas de la capacidad económica del sujeto pasivo; su fundamento se encuentra, por ello, en la más plena realización de la justicia tributaria. Por el contrario, la deducción de la cuota se establece para discriminar favorablemente a los perceptores de rentas del trabajo por contraposición a los perceptores de otras clases de rentas>>¹³⁶. Adicionalmente, el Tribunal Constitucional vinculaba las deducciones por rendimientos del trabajo de la cuota a las consideraciones de política tributaria¹³⁷. De aquí se deduce que las reformas posteriores llevadas a cabo en el Impuesto sobre las deducciones de la cuota vinculadas a los rendimientos del trabajo demostraban que nos encontramos ante un auténtico beneficio fiscal. Sin embargo, la configuración de los gastos deducibles en la cuota del Impuesto determinaba la propia restricción y limitación de la propia deducción. Por este motivo, la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableció como gastos deducibles de los rendimientos íntegros del trabajo a la *<<cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 sobre el importe de los ingresos íntegros en concepto de gastos de difícil justificación>>¹³⁸. Con todo, la limitación de los gastos deducibles de los rendimientos del trabajo era evidente en el Impuesto sobre la Renta de las**

perceptores de rendimientos del trabajo que componen la unidad familiar. La fundamentación del recurso se justificaba, entre otros aspectos, en la vulneración del principio de capacidad económica al desconocer la norma impugnada los costes reales en que incurría el tercer perceptor de rentas del trabajo integrado en la unidad familiar.

¹³⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de diciembre de 1994 (RTC 1994, 146) en su Fundamento Jurídico 3º.

¹³⁷ Así se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de diciembre de 1994 (RTC 1994, 146) en su Fundamento Jurídico 3º al señalar que *<<en la medida en que la deducción de la cuota por rendimientos de trabajo responde a consideraciones de política tributaria, debe reconocerse al legislador una amplia libertad de configuración que deberá respetar en todo caso, los restantes límites constitucionales; en el marco de su libertad normativa, puede el legislador decidirse por el establecimiento o la supresión de una deducción de esta naturaleza y, una vez establecida, regularla con la extensión que considere adecuada>>*.

¹³⁸ La Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo primero modificaba el artículo 14 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Personas Físicas. Esta realidad fue advertida en el Informe sobre la reforma de la Imposición personal sobre la renta y el patrimonio que señalaba como objetivos para los rendimientos del trabajo el << *augmentar el porcentaje de deducción de gastos que se aplica en la base imponible (el 2% actualmente), y completarlo con un sistema de deducción máxima*>>¹³⁹. La previsión establecida en el citado Informe se materializó en la nueva regulación del tributo. La nueva ordenación aprobada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogió con carácter general los gastos deducibles vinculados a los rendimientos del trabajo contemplados en la regulación anterior¹⁴⁰. Adicionalmente, la nueva ordenación incrementó la cuantía de los gastos deducibles a tanto alzado hasta el 5 por ciento sobre el importe de los ingresos íntegros y del 15 por ciento para los sujetos pasivos minusválidos¹⁴¹. Aunque conviene precisar que dicho gasto porcentual no era de aplicación a las imputaciones de renta correspondientes a las contribuciones realizadas por los promotores a los planes de pensiones¹⁴². En definitiva, la

¹³⁹ Véase, el Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio, ob. cit., p.53.

¹⁴⁰ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 28 que << *tendrán la consideración de gasto deducible exclusivamente los siguientes: 1. Las cotizaciones a la Seguridad Social o a Mutualidades Generales obligatorias de funcionarios y las detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a los Colegios de Huérfanos o Instituciones similares, así como las cuotas satisfechas a Sindicatos. 2. En concepto de otros gastos, la cantidad que resulte de aplicar el 5 por 100 sobre el importe de los ingresos íntegros, excluidas las contribuciones que los promotores de Planes de Pensiones imputen a los partícipes, con un máximo de 250.000 pesetas (1.502,53 euros). Dicho porcentaje será el 15 por 100, con límite de 600.000 pesetas (3.606,07 euros), para los sujetos pasivos minusválidos, incluidos los que padezcan ceguera total, que debiendo desplazarse a su lugar de trabajo no puedan hacerlo por sí mismos y que acrediten su minusvalía mediante certificado expedido por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por el órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas*>>.

¹⁴¹ Esta técnica tiene su antecedente en el Informe CARTER en el que se recomendaba << *una deducción opcional del 3 por 100 de los ingresos brutos de empleo con un límite máximo de 500 dólares. Cualquier empleado cuyos gastos admisibles excediesen de esa cifra estaría en libertad para deducirlos en lugar del 3 por 100, siempre que los mismos se detallen y justifiquen. La posibilidad de deducir cada uno de estos gastos se determinaría de acuerdo con las normas aplicables a los gastos de los negocios*>>, se justifica esta propuesta de acuerdo << *al gran número de contribuyentes canadienses que reciben rentas de empleo y para evitar las molestias de numerosas reclamaciones de pequeños gastos*>>. En Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Informe CARTER. *Impuesto sobre la Renta*, vol. II., ob. cit., p.357.

¹⁴² MARTÍN QUERALT aclara que << *estos porcentajes - 5 ó 15 por 110 - no se aplicarán sobre las cantidades que han computado como ingresos netos por haber sido la contribución de los promotores a los Planes de Pensiones. Sí se practicarán sobre las cantidades imputadas como ingreso del trabajador que constituyan aportaciones del empresario a fórmulas alternativas a Planes de Pensiones*>>. En MARTÍN QUERALT, J.: << *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 8ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 79.

nueva regulación contemplaba una lista cerrada y limitada de gastos deducibles combinada con deducciones a tanto alzado que se encontraba reforzada con la expresión “exclusivamente” en el texto regulatorio¹⁴³. Esta limitación expresa de los gastos deducibles fue objeto de recurso ante el Tribunal Constitucional¹⁴⁴. A este respecto, el pronunciamiento constitucional se materializó en la Sentencia de 14 de julio de 1994 que a pesar de dicha restricción legal confirmó la técnica tributaria utilizada por el legislador¹⁴⁵. El reseñado Tribunal fundamentaba su decisión en que *<<la comprobación de la realidad y exactitud de tales gastos podría dar lugar a un incremento desproporcionado de los costes de gestión del tributo, máxime si se considera que los sujetos pasivos perceptores de estos rendimientos no están obligados a llevar contabilidad de sus ingresos y gastos; pues se trata, frecuentemente, de gastos de carácter mixto, en los que no siempre es fácil determinar si deben calificarse como gastos necesarios para la obtención de los ingresos o como empleo o consumo de la renta>>*¹⁴⁶. Si bien, la aplicación de gastos porcentuales facilitaba la gestión del tributo alternatively se planteaba por la doctrina científica que la restricción del principio de capacidad económica podía solucionarse mediante distintas técnicas tributarias. Las soluciones se encontraban en la concesión de un derecho de opción entre la aplicación de los gastos reales o los de carácter porcentual¹⁴⁷, así como en una combinación de

¹⁴³ Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2013 (RJ 2013, 7372) al señalar que la interpretación de la expresión “exclusivamente” contenida en el artículo 18 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias supone la imposibilidad de incluir entre los gastos deducibles a otros que no sean los expresamente mencionados en el precepto. Todo lo anterior con independencia de la finalidad de las entregas abonadas al Colegio de Entrenadores sea semejante a las realizadas a los Colegios Profesionales y Sindicatos.

¹⁴⁴ El recurso, entre otras cuestiones se fundamentaba en que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contemplaba “exclusivamente” una serie de gastos deducibles. De tal forma que, dicha limitación implicaba la vulneración del principio de capacidad económica en cuanto que impedía la aplicación de la totalidad de los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos.

¹⁴⁵ La Sentencia el Tribunal Constitucional de 14 de julio de 1994, en su Fundamento Jurídico 5º (RTC 1994, 214) señalaba que *<<el legislador puede recurrir a una técnica en la que no se exija una cuantificación exacta de los gastos producidos y, en su lugar, opere una deducción global o deducciones a tanto alzado, con ciertas deducciones complementarias>>*.

¹⁴⁶ Sentencia el Tribunal Constitucional de 14 de julio de 1994, en su Fundamento Jurídico 6º (RTC 1994, 214).

¹⁴⁷ En este sentido FALCÓN Y TELLA pone de manifiesto que *<<si la deducción a tanto alzado del 5 por 100 se justifica en razones de economía de gestión, lo más adecuado hubiera sido ofrecer al contribuyente la alternativa entre dicho porcentaje o la deducción de los gastos reales, debidamente justificados>>*. En FALCÓN Y TELLA, R.: *<<Comentario general de jurisprudencia>>*, *Revista de Derecho Financiero*, núm.84, 1994, p.807.

ambas técnicas¹⁴⁸. Esta cuestión quedó resuelta con la nueva regulación del tributo. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias suprimió la aplicación de los gastos deducibles de carácter porcentual sobre los rendimientos íntegros. Aunque conviene señalar que esa regulación recogió la lista tasada de gastos deducibles de las normativas predecesoras. Entre éstos se encontraban las cotizaciones a la seguridad Social, contribuciones a mutualidades obligatorias de funcionarios, derechos pasivos y colegios de huérfanos¹⁴⁹. También, la nueva ordenación incorporó una serie de novedades respecto a las anteriores regulaciones al recoger una serie de gastos vinculados a la relación laboral¹⁵⁰. Los nuevos gastos deducibles se referían a las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales así como a aquéllos derivados de la defensa jurídica del contribuyente derivado de litigios suscitados en la relación laboral con el empleador¹⁵¹. La vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre

¹⁴⁸ A este respecto HINOJOSA TORRALBO señala que <<si el criterio del gasto necesario es un criterio más justo que el de gasto tasado, para las rentas de trabajo, por su especial significación, se hace, aún si cabe, más preciso. Si además ello se combina con una detracción porcentual generalmente compensada y que actúe como mínimo deducible, se podría conseguir un gravamen más justo sin que por ello se produjeran mayores problemas en el orden de la gestión tributaria>>. En HINOJOSA TORRALBO, J.J.: <<Gastos deducibles y rendimiento neto del trabajo>>, en la obra homenaje a LUIS MATEO, coordinada por E. SIMÓN ACOSTA, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Pamplona, Aranzadi, 1995, p.429.

¹⁴⁹ La consideración de las cotizaciones a la Seguridad Social como gasto deducible alcanza incluso a aquéllas de las que se hubiese hecho cargo la empresa. En este supuesto se califica como un rendimiento de trabajo en especie.

¹⁵⁰ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía la consideración de gastos deducibles en su artículo 17.3., en sus letras d), e) respectivamente a <<las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca>>, así como, <<los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 50.000 pesetas anuales (300,51 euros)>>.

¹⁵¹ A este respecto, véase núm. de consulta: 0891-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 09/05/2001, en relación al tratamiento fiscal de las “cuotas colegiales”, así como, los “derechos de visados” satisfechos al Colegio Profesional. de un Ingeniero Agrónomo que tienen carácter obligatorio en este caso <<las cuotas satisfechas a Colegios Profesionales, desde el 1 de enero de 1999, (...) son deducibles de los rendimientos del trabajo, con el límite de 50.000 pesetas anuales, y siempre y cuando la colegiación tenga carácter obligatoria para el desempeño del trabajo y en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas de instituciones. No obstante, si las cuotas colegiales que corresponde satisfacer a los colegiados, son posteriormente reintegradas a éstos por sus empresas, constituyen para aquéllos un rendimiento íntegro del trabajo dinerario, según el artículo 43.1, segundo párrafo de la Ley del Impuesto; si las cuotas son satisfechas directamente por la empresa, constituyen rentas en especie, según el primer párrafo del mencionado artículo, sujeto en ambos casos al Impuesto y a su sistema de retenciones e ingresos a cuenta>>, mientras que, <<los derechos de visados, en el supuesto de ser satisfechos por el trabajador por cuenta ajena, no son gasto deducible de

la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio mantuvo la misma estructura de gastos deducibles para los rendimientos íntegros del trabajo que su predecesora. Aunque algunas deducciones perdieron su virtualidad práctica debido a las últimas reformas operadas en el ordenamiento jurídico¹⁵². Las reformas afectaron a los gastos deducibles de defensa jurídica cuyas cuantías eran insuficientes para atender las costas derivadas de los litigios suscitados en la relación laboral del contribuyente con el empleador¹⁵³. Ulteriormente, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias incorporó una serie de gastos de carácter general aplicables a los rendimientos del trabajo que se incrementaban en los supuestos de traslado o por causa de invalidez del contribuyente¹⁵⁴. Un último aspecto relevante en el análisis de los gastos deducibles se refiere a las cantidades asignadas para gastos de viaje y desplazamiento. La configuración realizada por las distintas normas reguladoras del Impuesto sobre los gastos de viaje y desplazamiento

los rendimientos del trabajo al no estar incluidos dentro de los casos previstos>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.

¹⁵² A este respecto, la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y ciencias forenses (Boletín Oficial del Estado, núm.280, de 21 de noviembre de 2012). Esta norma se encuentra desarrollada por la Orden HAP/2662/2012, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 696 de autoliquidación, y el modelo 695 de solicitud de devolución por solución extrajudicial del litigio y por acumulación de procesos, de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social y se determinan el lugar, forma, plazos y los procedimientos de presentación (Boletín Oficial del Estado, núm.301, de 15 de diciembre de 2012).

¹⁵³ A este respecto MENÉNDEZ MORENO ha calificado estas cantidades de <<simbólicas>>. En MENÉNDEZ MORENO, A.: <<Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Determinación de la renta gravable. Rendimientos del trabajo. Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario (artículos 15 a 24)>>, en la obra colectiva, *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p.66.

¹⁵⁴ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas incorpora un nuevo "gasto deducible" sobre los rendimientos del trabajo de 2.000 euros anuales. Esta cuantía se incrementará en 2.000 euros, cuando los desempleados acepten un nuevo puesto de trabajo, que exija un cambio de residencia. También, la cuantía deducible con carácter general se incrementará de 3.500 a 7.750 euros anuales, según los grados de discapacidad en el supuesto de trabajadores activos discapacitados.

aparecían como supuestos de exención parcial. De tal forma que los límites de aplicación de la exención se encontraban regulados en las disposiciones reglamentarias. Una vez superados los límites establecidos reglamentariamente, el importe de dichos gastos se consideraba rendimiento íntegro del trabajo. Aunque cabe señalar que las disposiciones reglamentarias también recogían un límite de gasto a partir del cual era irrelevante su justificación desde el punto del vista del Impuesto. Esta circunstancia ha sido puesta de manifiesto por ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA al señalar que *<<resulta difícil de admitir que no se requiera justificación alguna de los gastos realizados ni de la realidad de los viajes y desplazamientos>>*¹⁵⁵. Sin embargo, la consideración de los gastos por desplazamiento alcanza su mayor interés respecto a la amplitud de dichos importes en los supuestos relacionados con las relaciones laborales especiales de carácter dependiente. La totalidad de las regulaciones reglamentarias del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogieron con gran amplitud los gastos de locomoción, manutención y estancia¹⁵⁶. Esta amplitud quedó condicionada a la falta de resarcimiento específico por las empresas a quienes presten sus servicios bajo una relación laboral especial de carácter dependiente. En definitiva, el desarrollo reglamentario impide calificar de lista cerrada de gastos a los conceptos establecidos en las leyes reguladoras del Impuesto. Aún más, la regulación reglamentaria aproxima la concepción de los rendimientos de trabajo a los rendimientos de actividades económicas. Esta aproximación normativa se realiza mediante la amplitud contemplada para los gastos deducibles en los

¹⁵⁵ En ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Deusto, Bilbao, 1992, p.79.

¹⁵⁶ En este sentido el artículo 9, B) 1. del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero que disponía que *<<cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quines presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos, en la siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos>>*. En este mismo sentido, el artículo 42 C) del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De la misma manera, el artículo 4. 5 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias (Boletín Oficial del Estado, núm.313, de 31 de diciembre de 1991). Finalmente también, el artículo 8, B) 1. del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

rendimientos de actividades económicas y los que derivan de importes vinculados a la locomoción, manutención y estancia de las relaciones laborales especiales de carácter dependiente.

El estudio realizado sobre los gastos deducibles aplicables a los rendimientos íntegros del capital inmobiliario posibilita la determinación del rendimiento neto. La determinación de este componente de la “renta gravable” continúa con el análisis de la aplicación de las reducciones sobre el “rendimiento íntegro del trabajo” así como en el “rendimiento neto del trabajo”.

2. El tratamiento de las reducciones en las rentas del trabajo

Las técnicas desgravatorias se configuran como instrumentos aplicables sobre los distintos elementos en la estructura del Impuesto. Estas técnicas tienen por objeto la atenuación del gravamen tributario en atención a las circunstancias personales o familiares del contribuyente que en la mayoría de los supuestos aparecen vinculados a objetivos de política fiscal. En cualquier caso, la desgravación como técnica tributaria debe entenderse en un sentido muy amplio¹⁵⁷. A este respecto SAINZ DE BUJANDA entiende por desgravación <<como aquel efecto que se produce siempre que el legislador introduce en la normativa modificaciones encaminadas a reducir la carga inherente a un determinado tributo>>¹⁵⁸. De la misma manera en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aparecen una serie de técnicas desgravatorias aplicables sobre los rendimientos del trabajo. Entre dichas técnicas destaca la aplicación de las reducciones y las deducciones en la cuota del Impuesto¹⁵⁹. Si bien conviene destacar que la totalidad de las deducciones

¹⁵⁷ Véase, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, ob. cit., pp. 99 y ss.

¹⁵⁸ En SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, t. IV, ob. cit, p.432.

¹⁵⁹ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas configuró las circunstancias personales y familiares del contribuyente a través la aplicación de deducciones en la cuota del Impuesto. Esta articulación normativa llevó aparejada el aumento de las deducciones sobre la cuota del Impuesto. Sobre el tratamiento de las circunstancias familiares del sujeto pasivo contempladas en la exposición de motivos del proyecto de esta regulación DE LA PEÑA VELASCO advierte del <<diferente criterio que se pensaba seguir, ya que hasta ahora la consideración de tales circunstancias se llevaba a cabo, bien mediante deducciones de la base, bien a través de desgravaciones en la cuota>> frente a esta técnica <<el proyecto plantea la personalización del impuesto en la forma de deducciones en la cuota, pues con tal sistema se logra simplificar la liquidación del Impuesto para los sujetos pasivos y

y desgravaciones contemplan una serie de límites cuantitativos en su aplicación, con la finalidad de evitar una disminución desproporcionada de la deuda tributaria. La determinación de los rendimientos del trabajo mediante la aplicación de reducciones tiene su origen en la regulación establecida por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. También, la ordenación vigente aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio recogió las reducciones aplicables a los rendimientos del trabajo con leves modificaciones. La categoría de reducciones aplicables sobre los rendimientos posibilitan su minoración de forma previa a su incorporación a la base del Impuesto. Sin embargo, desde el punto de vista de su aplicación en la estructura del Impuesto

*además se elimina el carácter regresivo de la legislación anterior, puesto que, al deducir los gastos de la base, una misma cuantía de gasto suponía mayores beneficios cuanto más elevada fuese la renta del sujeto>>. En DE LA PEÑA VELASCO, G.: <<La tortuosa historia de las deducciones en el IRPF>>, *Impuestos*, núm. 5, 1986, p.53. Como se recordará, la Ley 44/1981, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para 1982 incorporó una deducción en la cuota del Impuesto que consistía en el 1 por ciento de los rendimientos netos del trabajo personal en concepto de “gastos necesarios”. Aunque, su vigencia temporal se encontraba limitada al ejercicio de 1982, cabe señalar que esta deducción continuó aplicándose en los ejercicios posteriores. De la misma manera, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contempló una serie de deducciones aplicables directamente sobre la cuota íntegra. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias modificó de forma sustancial el tratamiento de las deducciones vinculadas a las circunstancias personales y familiares del contribuyente. Este tratamiento diferenciado se articulaba a través de la desaparición de las citadas deducciones y su posterior traslado a la “base” del Impuesto. Como es sabido, a tal efecto, la citada regulación configuró la aplicación de los mínimos personales y familiares sobre la base con el propósito de adecuar el Impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente. Esta regulación carecía de deducciones en la cuota del Impuesto derivadas de la obtención de rentas del trabajo. La vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio mantuvo la misma técnica tributaria empleada en la regulación anterior para la adecuación de las circunstancias personales y familiares del contribuyente a través de la aplicación de los mínimos exentos a la “base” del Impuesto. Finalmente, el Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica (Boletín Oficial del Estado, núm.97, de 22 de abril de 2008) incorporó una deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas aplicable en la cuota líquida del Impuesto. Esta reforma introdujo el artículo 81 bis en la vigente regulación del Impuesto que posibilitaba la deducción de 400 euros a los contribuyentes con rendimientos de trabajo o de actividades económicas. Si bien, cabe señalar que dicha deducción fue suprimida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias con efectos desde el día 1 de enero de 2015.*

se diferencian de las reducciones aplicables sobre la base imponible¹⁶⁰. Éstas últimas tienen como finalidad la determinación de la base liquidable sobre la que se aplica la tarifa del Impuesto. Ahora bien conviene poner de manifiesto que la aplicación de las reducciones en los rendimientos del trabajo responde a distintas consideraciones como se desprende de los criterios establecidos en las regulaciones del Impuesto. Por un lado, la aplicación de las reducciones en

¹⁶⁰ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desechó la posibilidad de regular reducciones sobre la base imponible a la cual se aplicaba directamente los tipos de gravamen. La citada estructura del tributo fue alterada por la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (Boletín Oficial del Estado, núm.137, de 9 de junio de 1987) que incorporó una reducción aplicable en la base imponible por causa de contribuciones y aportaciones a Planes de Pensiones. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas articuló la base imponible en función de la regularidad o irregularidad de la generación en la renta. Ello implicó la configuración de una “base imponible regular” y una “base imponible irregular” en la estructura del Impuesto. Los supuestos de aplicación de reducciones en la base se referían a las cantidades abonadas con carácter obligatorio a Montepíos laborales y Mutualidades cuando amparasen entre otros el riesgo de muerte. También se incluyeron como en la regulación anterior a las contribuciones del promotor que hubieran sido imputadas por el concepto de rendimiento del trabajo así como a las aportaciones realizadas por los partícipes en planes de pensiones. Además se incluyen en esta regulación la aplicación de reducciones derivadas del pago de pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos con excepción de las fijadas a favor de los hijos del sujeto pasivo satisfechas ambas por decisión judicial. Análoga situación a la anterior se produjo con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias en materia de reducciones. Esta regulación abordó su tratamiento tributario a partir de la configuración de las denominadas “base imponible general” y “base imponible especial”. Aunque conviene destacar que inicialmente las reducciones de esta ordenación se aplicaban exclusivamente a la “base imponible general”. Los supuestos aplicativos de reducciones se referían a la realización de aportaciones a mutualidades, planes de pensiones, pago de pensiones compensatorias a favor del cónyuge y anualidades por alimentos como en la regulación anterior. La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes amplió los supuestos referidos a las reducciones derivadas de situaciones de envejecimiento, discapacidad de trabajadores activos, por rendimientos del trabajo, por prolongación de la actividad laboral y por movilidad geográfica del contribuyente. Por último, respecto a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio clasificó la renta a efectos de su integración y compensación en la base a partir de “renta general” y “renta del ahorro”. Ello posibilitó la diferenciación entre una “base imponible general” y otra “base imponible del ahorro”. Sin embargo cabe destacar la desaparición de las reducciones de la base del Impuesto vinculadas a las rentas del trabajo. Si bien, esta regulación mantuvo las reducciones vinculadas al pago de pensiones compensatorias, situaciones de dependencia y envejecimiento. Ésta última aparece integrada a su vez por las reducciones motivadas por aportaciones a sistemas de previsión social a favor del contribuyente o personas con discapacidad, aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad y aportaciones a mutualidades de previsión social de deportistas profesionales de alto nivel Especial atención merece por su novedad las reducciones por tributación conjunta aplicables directamente sobre la base imponible del Impuesto. Esta desgravación se aplicaba en la regulación anterior sobre la base liquidable, para ello, la técnica utilizada se articulaba a través de los mínimos exentos por circunstancias familiares y personales. La regulación vigente del Impuesto trasladó la aplicación de dicha desgravación de la “base liquidable” a la “base imponible” a través de la técnica de la reducción.

los “rendimientos íntegros del trabajo” se fundamenta en la generación de rentas de forma irregular en el tiempo o en un período superior a los dos años. Sin embargo, las reducciones sobre el rendimiento neto se aplican con posterioridad a la disminución de la renta a través de los gastos deducibles. De todo ello se puede constatar la dualidad de la técnica tributaria manifestada por las reducciones aplicables a los rendimientos del trabajo y su diferenciación con las vinculadas a la base del Impuesto. Por ello, con el propósito de esclarecer el fundamento de las reducciones y su diferenciación en los rendimientos del trabajo corresponde el análisis de cada una de ellas. A tal fin se analiza a continuación las reducciones aplicables sobre los “rendimientos íntegros” así como las reducciones en los “rendimientos netos” del trabajo.

2.1. Las reducciones sobre los rendimientos íntegros

Las reducciones sobre los “rendimientos íntegros” del trabajo han sido introducidas en la ordenación del tributo por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Aunque, cabe resaltar que esta técnica tributaria es aplicada a la totalidad de los componentes de la renta, sin embargo, en los rendimientos del trabajo adquiere mayor protagonismo por su extensa regulación. La nota predominante para la aplicación de este tipo de reducciones se fundamenta en la generación de los rendimientos de forma irregular en el tiempo o en un período superior a los dos años. Así mismo, la citada regulación contempló la irregularidad de los rendimientos para aquellos supuestos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo¹⁶¹. El tratamiento

¹⁶¹ El Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su artículo 10 que la <<Aplicación de la reducción del 30 por 100 a determinados rendimientos del trabajo. 1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único periodo impositivo: a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 8 de este Reglamento. b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes. c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos. d) Las prestaciones por fallecimiento y gastos de sepelio de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e

tributario de dichos rendimientos consiste en la aplicación de reducciones sobre las rentas irregulares¹⁶². La articulación de las reducciones se realiza con la aplicación de coeficientes reductores sobre los rendimientos. Una vez aplicadas las reducciones sobre los rendimientos irregulares cabe señalar que éstos forman parte de las rentas regulares o los generados en un período inferior a los dos años. En relación a este efecto tributario por aplicación de las reducciones se ha referido PÉREZ ROYO al `señalar que los porcentajes de reducción << *tienen por objeto homogeneizar los rendimientos irregulares con los de carácter ordinario o regular* >>¹⁶³. El tratamiento tributario de las reducciones sobre los “rendimientos íntegros” del trabajo se recogía en el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 1998. En este documento se proponía que << *los rendimientos obtenidos a largo plazo sean reducidos previamente a su integración y compensación en la base imponible general del impuesto mediante la aplicación de un coeficiente reductor, que podrá ser distinto en función de las rentas, cualquiera que sea el plazo de generación de los mismos* >>¹⁶⁴. La justificación de esta medida se encontraba en evitar una carga excesiva de progresividad sobre un rendimiento

instituciones similares, empresas y por entes públicos. e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo. f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral. g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas>>.

¹⁶² Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de febrero de 2012 (RJ 2012, 4744) al declarar como improcedente la aplicación de las reducciones correspondientes a las cantidades percibidas mensualmente en virtud de convenios de prejubilación, al calificarse como rendimientos regulares. También, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2011 (RJ 2011, 7245), al calificar como rendimientos irregulares a las cantidades satisfechas de forma fraccionada en varios ejercicios por la empresa empleadora a determinados empleados, en el momento del cese de su relación laboral mediante despido declarado improcedente y como compensación a la pérdida del derecho a las cantidades acumuladas correspondientes al fondo de pensiones dotado por la compañía. Así mismo, téngase presente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2011 (RJ 2011, 6464), al declarar como improcedente la aplicación de las reducciones correspondientes a las pensiones indemnizatorias de carácter mensual por cese en la actividad prevista en los presupuestos del Estado para los altos cargos. Dado que, el derecho a la indemnización se origina con el cese del alto cargo, al margen del tiempo desempeñado en su cargo, aún cuando éste se utilice como criterio de cuantificación del importe.

¹⁶³ En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.123.

¹⁶⁴ Este procedimiento consiste en << *multiplicar el rendimiento obtenido a largo plazo por un coeficiente reductor –igual cualquiera que sea el número de años de generación del rendimiento- e incluir, sin más, el resultado en la base imponible general del impuesto como otra partida más de la misma* >>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p.121.

obtenido a largo plazo así como la simplificación del Impuesto¹⁶⁵. Como consecuencia de las propuestas anteriormente señaladas la regulación ahora examinada incorporó las reducciones sobre los rendimientos íntegros de trabajo¹⁶⁶. Como se ha puesto de manifiesto, esta técnica consiste en la

¹⁶⁵ La aplicación del coeficiente reductor <<evita el engorroso procedimiento de la promediación que consiste en dividir el rendimiento obtenido a largo plazo por el número de años de su obtención, incluir en la base imponible general del impuesto ese resultado, aplicar la tarifa progresiva así obtenida, calcular el tipo medio resultante y, finalmente aplicar ese tipo medio a los rendimientos en cuestión, excluida la parte anteriormente sumada en la base imponible general>>. *Ibídem*, p.121.

¹⁶⁶ El artículo 17.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía que <<como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes: a) El 30 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. b) El - 40 por 100 de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 16.2.a) de esta Ley, excluidas las previstas en el número 5.ª que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez. c) Los rendimientos derivados de prestaciones de jubilación de los contratos de seguros colectivos a los que se refiere el artículo 16.2.a), 5.ª de esta Ley, percibidas en forma de capital, se reducirán en los siguientes términos: Los que correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 40 por 100. Los que correspondan a primas satisfechas con más de cinco años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 60 por 100. Los que correspondan a primas satisfechas con más de ocho años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 70 por 100. Esta reducción del 70 por 100 resultará, asimismo, aplicable al rendimiento total derivado de prestaciones de estos contratos que se perciban en forma de capital, transcurridos más de doce años desde el pago de la primera prima, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan. No obstante lo previsto en los párrafos anteriores de esta letra, cuando se trate de prestaciones por jubilación derivadas de los contratos de seguros colectivos a los que se refiere el artículo 16.2.a), 5.ª de esta Ley, en los que las aportaciones efectuadas por los empresarios no hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, la reducción aplicable será de un 40 por 100 para las prestaciones de jubilación correspondientes a las primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban. d) El 60 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos derivados de prestaciones por invalidez, en los términos y grados que se fijen reglamentariamente, percibidas en forma de capital, por los beneficiarios de contratos de seguros colectivos a los que se refiere el artículo 16.2.a), 5.ª, de esta Ley, y el 40 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos derivados de estas prestaciones por invalidez, cuando no se cumplan los requisitos anteriores. La reducción aplicable será del 70 por 100 cuando las prestaciones por invalidez deriven de contratos de seguros concertados con más de doce años de antigüedad, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan. No obstante lo previsto en los párrafos anteriores de esta letra, cuando se trate de prestaciones por invalidez derivadas de los contratos de seguros colectivos previstos en el artículo 16.2.a), 5.ª, de esta Ley, en los que las aportaciones efectuadas por los empresarios no hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, la reducción aplicable será, en todo caso, de un 40 por 100. e) Las reducciones previstas en este apartado no se aplicarán a las prestaciones a que se refiere el artículo 16.2.a) de esta Ley, cuando se perciban en forma de renta, ni a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible, de acuerdo al artículo 46.1 de esta Ley. f) Reglamentariamente podrán

aplicación de un coeficiente reductor sobre los rendimientos originados en un período superior a los dos años o calificados reglamentariamente como generados de forma notoriamente irregular en el tiempo. La regulación estableció diferentes coeficientes reductores en función de la naturaleza del rendimiento del trabajo irregular. Entre éstos se encontraban las reducciones fijas del 30 por ciento aplicables con carácter general y del 40 por ciento para las prestaciones de los sistemas públicos o privados de previsión social. También, esta ordenación estableció reducciones escalonadas para las prestaciones de jubilación de los contratos de seguro colectivo que instrumentaran compromisos de pensiones (entre el 40 y el 70 por ciento) y las prestaciones de invalidez (entre el 40 y el 60 por ciento)¹⁶⁷. Sin embargo cabe poner de manifiesto que las reducciones sobre los rendimientos íntegros generados de forma irregular en el tiempo carecían de un límite cuantitativo para su aplicación. Esta carencia normativa se puso de manifiesto a lo largo de la aplicación de la reseñada regulación que posibilitó la combinación de la reducción porcentual de forma ilimitada con sistemas retributivos basados en la entrega de “opciones sobre acciones” a los trabajadores de la propia empresa¹⁶⁸. Esta deficiencia se abordó en la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social que estableció un límite cuantitativo para la aplicación de las reducciones de carácter general¹⁶⁹. Esta regulación establecía que *<<la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años. Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del impuesto sobre el*

establecerse fórmulas simplificadas para la aplicación de las reducciones a las que se refieren las letras b) y c) anteriores>>.

¹⁶⁷ Estos porcentajes se incrementaron de forma notable con la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Esta reforma situó las reducciones con carácter general en el 40 por ciento de los “rendimientos íntegros” del trabajo obtenidos de forma irregular en el tiempo.

¹⁶⁸ Véase a este respecto, MEDINA CEPEDO, J.R.: <<Las reducciones legales sobre los rendimientos del trabajo>>, *Información Fiscal*, núm.42, 2000, pp.87 y ss.

¹⁶⁹ Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (Boletín Oficial del Estado, núm.312, de 30 de diciembre de 1999).

conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores>>¹⁷⁰. Si bien esta norma resolvió la cuestión de las “opciones sobre acciones” de forma paralela también amplió su ámbito de aplicación a otros supuestos. A este respecto CAZORLA PRIETO y PEÑA ALONSO han puesto de manifiesto que este <<*régimen fiscal resulta aplicable no sólo a las opciones sobre acciones sino a todas las rentas irregulares derivadas de rendimientos del trabajo*>>¹⁷¹. Por tanto solamente se encontraban excluidos los supuestos que disfrutaban de un porcentaje de reducción especial como los rendimientos derivados de las prestaciones de previsión pública o privada¹⁷². Por otro lado, cabe poner de manifiesto que la reforma sobre el límite cuantitativo para la aplicación de las reducciones de carácter general no solucionó de forma definitiva la problemática suscitada respecto al tratamiento y calificación de los rendimientos construidos sobre las “opciones sobre las acciones” como ha resaltado la doctrina científica¹⁷³. Para resolver esta problemática esta cuestión

¹⁷⁰ El artículo 5.1 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social modificó el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. También, la disposición transitoria duodécima de la norma de reforma del Impuesto comentada establecía un salario medio correspondiente a 1999 de 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros).

¹⁷¹ En este sentido CAZORLA PRIETO y PEÑA ALONSO han destacado que <<*la reforma alcanza a otras muchas rentas, que gozaban en el régimen anterior de una situación más beneficiosa. Entre ellas, se puede citar las siguientes: -indemnizaciones por despido que superen los límites fijados por el Estatuto de los trabajadores. – percepciones derivadas de prejubilaciones. –cantidades que proviniendo de reparaciones por daños físicos o psíquicos superen la cuantía que determine la Sentencia judicial. –rentas por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez que sobrepasen el máximo reconocido por la Seguridad Social. – premios científicos y literarios que no cumplan los requisitos que posibiliten su exención total ni se califiquen como renta regular por corresponder a pagos de derecho de autor. – compensaciones laborales pactadas entre los trabajadores y la empresa. Estas compensaciones pueden derivar, por ejemplo, de premios por antigüedad, fidelidad o puntualidad, por traslado del centro del trabajo habitual, por fallecimiento, etcétera. – participaciones en acciones de la empresa a las que no sea de aplicación la no sujeción del artículo 43.2 de la ley del impuesto, según el cual no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie las entregas a los trabajadores de acciones o participaciones en la parte que no exceda de, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 500.000 pesetas anuales (3.0005,06 euros), o 1.000.000 de pesetas (6.010,12 euros), en los últimos cinco años*>>. En CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L.: <<Medidas fiscales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.38.

¹⁷² Véase MEDINA CEPEDO, J.R.: <<Las reducciones legales sobre los rendimientos del trabajo>>, ob. cit., p.96.

¹⁷³ A este respecto MARTÍN JIMÉNEZ pone de manifiesto que <<*si lo que se ha pretendido la modificación efectuada por la Ley de acompañamiento al artículo 17.2.a) es limitar la cuantía de la retribución en especie susceptible de reducción, en absoluto se ha conseguido, puesto que quedan fuera del ámbito de aplicación del nuevo artículo 17 de la Ley 40/1998 otros mecanismos retributivos que sin embargo, persiguen la misma finalidad que las stock options, esto es, la entrega de acciones de la compañía como instrumento de fidelización de su capital humano*>>. En MARTÍN JIMÉNEZ, B.: <<La tributación de los planes de opciones de compra sobre acciones obtenidas por los directivos y trabajadores de las compañías. Las stock

se volvió a retomar en el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 2002. El documento concedió una relevancia especial a los planes generales de empresa como forma retributiva preferente basada en la entrega “opciones sobre acciones” desde el punto de vista tributario¹⁷⁴. La propuesta se materializó con la reforma de la regulación del Impuesto a través de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes con el establecimiento de una reducción general del 40 por ciento. Esta reducción se duplicaba en el supuesto de entrega de opciones de compra sobre acciones o participaciones como consecuencia de planes generales de empresa y sistemas retributivos de los trabajadores¹⁷⁵. De forma

options>>, ob. cit., p.80. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2012 (RJ 2012, 7323), al calificar de rendimientos del trabajo en especie derivado de la concesión por la empresa a sus trabajadores de un derecho de opción de compra sobre acciones. En este caso, la imputación temporal del rendimiento se realiza al ejercicio en el que se ejercitaba la opción de compra, por la diferencia entre el “precio de mercado” y el “precio efectivo” satisfecho por el trabajador. Véase, también, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2013 (RJ 2013, 1242), al calificar de rendimiento regular el ingreso a cuenta realizado por el pagador, considerado por éste, como una retribución en especie de una opción de compra sobre acciones.

¹⁷⁴ El Informe distingue en los supuestos de entrega de “opciones sobre acciones”, por un lado, a las que derivan de un plan general de empresa y de otro a las situaciones de carácter discrecional y no general. En la regulación vigente de los planes generales de entrega de “opciones sobre acciones”, dicho beneficio se considera como rendimiento del trabajo en especie y se encuentra exento, cuando se cumplen determinados requisitos. A este respecto el Informe propone <<que se incremente la cuantía de los rendimientos exentos derivados de los mismos y que se establezca que éste régimen tributario específico sea aplicable tanto al supuesto de entrega de acciones como al de opciones sobre acciones>>. En relación a la entrega de “opciones sobre acciones” de carácter discrecional y no general propone <<que la propia entrega se considere como un rendimiento de trabajo en el ejercicio en que se produzca y que, posteriormente, se consideren también como rendimientos de trabajo los obtenidos por el ejercicio de las opciones, aunque con las reducciones que procedan a favor de éstos últimos y en atención a su naturaleza y al plazo de su obtención>>. Esta última propuesta se encuentra justificada en que <<no tendría demasiado sentido pretender (...) que tribute como rendimiento de trabajo obtenido en el momento de la entrega de la opción por el valor atribuible a ésta y que el resto de la variación de valor que se obtenga con la venta de las acciones o de la opción tribute como ganancia de patrimonio al tipo mínimo de la escala, pues abriría una importante vía para la tributación reducida de importantes rendimientos del trabajo>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2002), ob. cit., pp.121 y ss.

¹⁷⁵ La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes modificó el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias al establecer que <<como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes: a) El 40 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma

complementaria a la limitación anteriormente señalada sobre los rendimientos íntegros del trabajo, el legislador estableció una serie de medidas que afectaron a las reducciones de la “base imponible general”. Por una parte, la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa eliminó la limitación existente sobre la naturaleza de los rendimientos que podían realizar aportaciones a las mutualidades de previsión social y a planes de pensiones¹⁷⁶. Por otra, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social estableció una serie de límites cuantitativos para la aplicación de las reducciones en la base imponible general¹⁷⁷. Si bien, dichas previsiones se encontraban presentes en las regulaciones precedentes del Impuesto con ciertas restricciones como han señalado ALIAGA AGULLÓ y SÁNCHEZ SÁNCHEZ en la *<<que no se ha querido acceder a la deducción íntegra de la base imponible regular el IRPF de la totalidad de las aportaciones, directa o indirectamente, realizadas por los partícipes a los planes de pensiones>>*¹⁷⁸. La limitación porcentual y

fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan>>. Además, esta disposición introducía el artículo 44 bis en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias al disponer que *<<Planes generales de entrega de opciones de compra sobre acciones o participaciones. El límite máximo de reducción previsto en el tercer párrafo del artículo 17.2.a) de esta Ley se duplicará para los rendimientos del trabajo en especie, derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, que cumplan los siguientes requisitos: 1º. Las acciones o participaciones adquiridas deberán mantenerse, al menos, durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra. 2º. La oferta de opciones de compra deberá realizarse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa>>*.

¹⁷⁶ La Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (Boletín Oficial del Estado, núm.299, de 14 de diciembre de 2000). La norma posibilita que cualquier persona partícipe, independientemente de la naturaleza de los rendimientos o ganancias patrimoniales podrá realizar aportaciones a las mutualidades de previsión social y planes de pensiones. Como consecuencia de la medida a dichas aportaciones se podrán aplicar las reducciones establecidas en la “base imponible general”.

¹⁷⁷ Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (Boletín Oficial del Estado, núm. 313, de 31 de diciembre de 2001).

¹⁷⁸ En relación a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ALIAGA AGULLÓ y SÁNCHEZ SÁNCHEZ señalaban que *<<por encima de los límites consignados en el artículo 71.1 de la Ley 18/1991, setecientas cincuenta mil pesetas anuales (4.507,59 euros) o el 15 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo, empresariales y profesionales recibidos individualmente en el ejercicio, si resulta una cantidad menor, no se permite la deducibilidad de las cantidades aportadas en la renta gravada del partícipe>>*. En ALIAGA AGULLÓ, E. y SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: *<<Tributación de las prestaciones derivadas de los sistemas de previsión Voluntarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>*, *Información Fiscal*, núm. 5, 1994, p.53.

cuantitativa se amplió con la nueva regulación del Impuesto¹⁷⁹. Si bien, la disposición reformadora eliminó los límites porcentuales a la vez que incrementó el importe deducible de las aportaciones anuales máximas a mutualidades de previsión social y a planes de pensiones así como a las contribuciones empresariales¹⁸⁰. Este cambio en la técnica tributaria ha sido advertido por PEÑA ALONSO al señalar al respecto, que *<<se ha suprimido, en definitiva, el límite del 25 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidas individualmente en el ejercicio, límite que se mantenía en la regulación anterior junto con el de 1.200.000 pesetas (7.212,15 euros)>>*¹⁸¹. La evolución normativa referida debe contemplarse en un marco de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mucho más amplia de lo referido hasta este momento¹⁸². Las modificaciones del tributo examinado se fundamentaron en el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 2002. Este documento contenía una serie de medidas encaminadas a conseguir una mayor oferta y movilidad del trabajo. Entre las propuestas recogidas se encontraban las referidas a la *<<deducibilidad de los gastos por traslado del domicilio>>* así como un *<<mayor apoyo fiscal a la vivienda de alquiler>>*¹⁸³.

¹⁷⁹ El artículo 46.1.4º de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía que la base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar las reducciones referidas a *<<las aportaciones realizadas por los partícipes en planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo. Como límite máximo conjunto de estas reducciones se aplicará la menor de las cantidades siguientes: a) el 20 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio>>* como límite cuantitativo se establecía en la letra b) 1.100.000 pesetas (6.611,13 euros).

¹⁸⁰ En la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social se establecía un límite con carácter general de 7.212,15 euros para las aportaciones a mutualidades de previsión social, planes de pensiones y contribuciones empresariales realizadas por los promotores de mutualidades de previsión social y de planes de pensiones de empleo a favor del contribuyente. Sin embargo, en el caso de mutualistas o partícipes mayores de cincuenta y dos años, el límite anterior se incrementará en 1.202,02 euros adicionales por cada año de edad del mutualista o partícipe que exceda de cincuenta y dos años, fijándose en 22.838,46 euros para mutualistas o partícipes de sesenta y cinco años o más.

¹⁸¹ En PEÑA ALONSO, J.L. :<<Medidas fiscales>>, en la obra colectiva, *Comentarios a Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social*, Aranzadi, Elcano, 2002, p.39.

¹⁸² Además, teniendo en cuenta, los aspectos referidos a la introducción del euro, en vigor desde el 1 de enero de 2002, así como, la aprobación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía (Boletín Oficial del Estado, núm. 313, de 31 de diciembre de 2001).

¹⁸³ En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas (2002), ob. cit., pp.116 y ss.

Estas propuestas fueron recogidas en la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Esta regulación incorporó dos nuevas reducciones específicas de las rentas del trabajo. Las reducciones se fundamentaban en la prolongación de la vida laboral y en la movilidad geográfica de los trabajadores. Además, como se ha puesto de manifiesto, esta regulación unificó el tratamiento de las reducciones sobre los rendimientos del trabajo y los situó con carácter general en el 40 por ciento¹⁸⁴. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio mantuvo el mismo tratamiento

¹⁸⁴ La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes modificó el artículo 17 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias al establecer lo siguiente, <<porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo. 1. Los rendimientos íntegros se computarán aplicando, en su caso, los porcentajes de reducción a los que se refieren el apartado siguiente o el artículo 76 bis de esta Ley. 2. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes: a) El 40 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. En el caso de que los rendimientos deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 40 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años. Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del Impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores. b) El 40 por 100 de reducción en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 16.2.a) de esta Ley, excluidas las previstas en el apartado 5.o, que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez. c) Las reducciones previstas en este apartado no se aplicarán a las prestaciones a que se refiere el artículo 16. 2.a) de esta Ley cuando se perciban en forma de renta, ni a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible, de acuerdo con el artículo 48 de esta Ley. 3. Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con minusvalía correspondientes a las aportaciones a las que se refiere el artículo 48 bis de esta Ley, tendrán derecho a una reducción en este Impuesto de hasta un importe máximo de dos veces el salario mínimo interprofesional. Tratándose de prestaciones recibidas en forma de capital por las personas con minusvalía correspondientes a las aportaciones a las que se refiere el artículo 48 bis de esta Ley, la reducción prevista en el párrafo b) del apartado anterior será del 50 por 100, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación>>.

tributario de la irregularidad de los rendimientos de la normativa anterior¹⁸⁵. Esta ordenación recogió la misma técnica de aplicación de coeficientes reductores para los rendimientos íntegros del trabajo obtenidos de forma irregular en el tiempo. También esta regulación estableció una cuantía de las reducciones con carácter general del 40 por ciento de los rendimientos íntegros del trabajo obtenidos de forma irregular en el tiempo al igual que su predecesora¹⁸⁶. De la misma manera, esta ordenación contempló las reducciones vinculadas a la prolongación de la vida laboral y a la movilidad geográfica de los trabajadores. Un aspecto relevante es la calificación de los rendimientos de trabajo en especie de las entregas a los trabajadores en activo de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado de acciones así como participaciones de la propia empresa o del grupo. En este caso el límite aplicable se refiere a la parte que exceda para el conjunto de las entregadas a

¹⁸⁵ El artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio disponía que <<el 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. En el caso de que los rendimientos deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 40 por ciento no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años. No obstante, dicho límite se duplicará para los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que cumplan los siguientes requisitos: 1.º Las acciones o participaciones adquiridas deberán mantenerse, al menos, durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra. 2.º La oferta de opciones de compra deberá realizarse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa. Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del Impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores. 3. El 40 por ciento de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 17.2.a). 1.ª y 2.ª de esta Ley que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez. 4. Las reducciones previstas en este artículo no se aplicarán a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 51, 53 y en la disposición adicional undécima de esta Ley>>.

¹⁸⁶ Sin embargo conviene señalar que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias disminuyó el coeficiente reductor de carácter general aplicable sobre los “rendimientos íntegros irregulares” del trabajo. De tal forma que, la reducción se situaba con carácter general en el 30 por ciento de los rendimientos del trabajo.

cada trabajador de 12.000 euros anuales¹⁸⁷. También, esta normativa contempló una reducción del 40 por ciento aplicable con carácter general a los “rendimientos íntegros” del trabajo limitada a 300.000 euros anuales. Además, como en la regulación anterior la aplicación de la reducción general a los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones no podía superar el importe que resultará de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el número de años de generación del rendimiento. Sin embargo, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias disminuyó el coeficiente reductor de carácter general aplicable sobre los “rendimientos íntegros irregulares” del trabajo. Por ello esta reducción se situó con carácter general en el 30 por ciento de los rendimientos del trabajo a la vez que estableció nuevos límites para su aplicación¹⁸⁸. También cabe señalar que esta modificación normativa delimitó

¹⁸⁷ En el artículo 42.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio.

¹⁸⁸ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias establecía una serie de límites para la aplicación de la reducción por obtención de rendimientos irregulares que se pueden clasificar en los siguientes: La primera, <<esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado>>. La segunda consiste en que <<la cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros>>. La tercera limitación se aplica <<cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 30 por ciento será cero. A estos efectos, la cuantía total del rendimiento del trabajo a computar vendrá determinada por la suma aritmética de los rendimientos del trabajo anteriormente indicados procedentes de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades en las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia del período impositivo al que se impute cada rendimiento>>.

los supuestos referidos a las rentas obtenidas de la extinción de la relación contractual del trabajador y de los administradores de la sociedad¹⁸⁹.

Las reducciones sobre el rendimiento íntegro del trabajo se aplican en aquellas rentas generadas de forma irregular en el tiempo. Una vez aplicada la reducción sobre las rentas irregulares este procedimiento posibilita su integración con el rendimiento neto obtenido en el periodo impositivo de forma regular. La integración de los rendimientos netos de carácter regular e irregular permite obtener el rendimiento neto reducido del trabajo. Este último rendimiento es un componente de la “renta gravable del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.2. Las reducciones sobre los rendimientos netos

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias incorporó una serie de reducciones sobre los “rendimientos netos” del trabajo de aplicación conjunta con los gastos deducibles. Como se recordará, el “rendimiento neto” del trabajo es el resultado de disminuir el “rendimiento íntegro” en el importe de los gastos deducibles. Las reducciones sobre el rendimiento neto se aplican con posterioridad a la disminución de la renta en los gastos deducibles¹⁹⁰. Sin embargo, cabe señalar

¹⁸⁹ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias establecía que <<tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan>>. Adicionalmente, la disposición transitoria vigésimo quinta, en su número 2 establece la aplicación de esta reducción a los rendimientos del trabajo correspondientes a indemnizaciones por extinción de la relación de los administradores con la sociedad. Siempre y cuando, el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior dos, con un período de generación superior a dos años. Dicha extinción de la relación debe ser anterior al 1 de agosto de 2014.

¹⁹⁰ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN señala que <<los gastos deducibles tienen una naturaleza concreta y finalidad determinada consistente en cuantificar adecuadamente un hecho imponible configurado de modo excesivamente genérico, para lo cual es necesario detraer aquellas cantidades, y sobre cuyo cociente se podrán disminuir, en su caso, otro tipo de desgravaciones (bonificaciones, reducciones, deducciones)>>. En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, ob. cit., p.66.

que esta ordenación establecía la aplicación de las reducciones tanto en el hecho imponible como en la base del Impuesto. En esta última además se aplicaban reducciones en la “base imponible” y en la “base liquidable” del tributo¹⁹¹. Llegados a este punto surge la cuestión de la diferenciación en el empleo de las reducciones en los distintos elementos de la estructura del Impuesto. Las posturas doctrinales distinguen las reducciones aplicables en la base del tributo a partir de la diferente función que cumplen en el Impuesto¹⁹². También se ha explicado esta cuestión a partir de la forma en que se aplican las reducciones ya sea “en la base” o “sobre la base”¹⁹³. A este respecto ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN señala que *<<existe una base imponible previa (la base imponible hallada tras minorar los gastos deducibles contemplados en la Ley como gastos que cuantifican el hecho imponible), y una base imponible posterior o base liquidable (que resultaría tras deducir otros gastos que, bien modulan la capacidad contributiva, bien son ajenos a aquel objetivo de medición)>>*¹⁹⁴. Las aportaciones doctrinales reseñadas tienen en común la puesta de manifiesto de distintos elementos en la estructura del Impuesto a los que son de aplicación las reducciones. Los elementos referidos se refieren a la delimitación del hecho imponible y a la cuantificación de la base del tributo. La cuestión examinada permite delimitar el concepto de “renta neta gravable” a partir de la aplicación de las reducciones específicas sobre el rendimiento neto de trabajo. Una vez determinada la renta gravable del período impositivo corresponde la aplicación de las reducciones genéricas para cuantificar la “base imponible” del Impuesto. Las reducciones aplicables en el hecho imponible a través de su aplicación en los rendimientos aparecen en las primeras regulaciones del Impuesto. Los antecedentes de aplicación de

¹⁹¹ El artículo 54 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria señala que *<<la base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la Ley>>*.

¹⁹² Véase RAMALLO MASSANET, J.: *<<Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria>>*, ob. cit., pp.15 y ss.

¹⁹³ A este respecto ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN se refiere a las reducciones “sobre la base” como a aquéllas que *<<cumplen inexorablemente una función de medición de la capacidad económica puesta de manifiesto por la realización del hecho imponible y son, por tanto, congruentes lógica y jurídicamente con el presupuesto normativo>>* mientras que las reducciones “en la base” *<<persiguen, bien subjetivizar el gravamen considerando circunstancias hasta ahora no contempladas, o bien eventualmente, finalidades ajenas a la medición de aquel índice de capacidad>>*. En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, ob. cit., p.67.

¹⁹⁴ *Ibidem*, p. 67.

reducciones sobre los “rendimientos netos” del trabajo se encuentran en los coeficientes porcentuales establecidos en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si bien, las minoraciones porcentuales aparecían como gastos deducibles de los rendimientos íntegros. Las reducciones porcentuales sobre los rendimientos íntegros del trabajo se limitaban al 5 por ciento y al 15 por ciento para los sujetos pasivos minusválidos. Esta medida se completaba con una deducción en la cuota del Impuesto¹⁹⁵. Sin embargo, la ordenación contenida en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias modificó de forma sustancial el tratamiento tributario descrito. Esta regulación contemplaba una serie de reducciones sobre el rendimiento neto vinculadas a la obtención de rentas del trabajo a la vez que suprimía la deducción en la cuota por trasladarse a la base del Impuesto¹⁹⁶. El requisito

¹⁹⁵ A este respecto CAZORLA PRIETO y PEÑA ALONSO señalan que <<en la Ley anterior del Impuesto, la Ley 18/1991, la capacidad económica derivada de los rendimientos del trabajo se perfilaba mediante la aplicación del coeficiente porcentual sobre los rendimientos íntegros, en concepto de otros gastos, y por la deducción en la cuota en función del importe de los rendimientos que establecía el anterior artículo 78.7, c) (sujetos pasivos con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 1.071.000 pesetas [6436,84 euros] : 72.000 pesetas [432,73 euros] . Sujetos pasivos con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 1.071.001 [6436,84 euros] y, 1.971.000 pesetas [11845,95 euros]: 72.000 pesetas [432,73 euros] menos el resultado de multiplicar por 0,05 la diferencia entre el rendimiento neto del trabajo y 1.071.000 pesetas [6436,84 euros]. En los demás casos, 27.000 pesetas [162,27 euros]>>. En CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 40/1998 y su reglamento*, ob. cit., p.105.

¹⁹⁶ El artículo 18 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía que <<1. El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías: a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 1.350.000 pesetas (8113,66 euros): 500.000 pesetas anuales (3005,06 euros). b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 1.350.001 (8113,67 euros) y, 2.000.000 de pesetas (12020,24 euros): 500.000 pesetas (3005,06 euros) menos el resultado de multiplicar por 0,1923 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 1.350.001 pesetas anuales (8113,67 euros). c) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo, superiores a 2.000.000 de pesetas (12020,24 euros) o con rentas distintas de las del trabajo, superiores a 1.000.000 de pesetas (6010,12 euros): 375.000 pesetas anuales (2253,79 euros). La cuantía de estas reducciones se incrementará: a) En un 75 por 100 para aquellos trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100. b) En un 125 por 100 para aquellos trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 que, para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida c) En un 175 por 100 para aquellos trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. 2. Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo>>. A este respecto, véase núm. de consulta: 0543-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 15/03/2001, en este caso, dada la condición de minusválido del contribuyente en grado del 60 por ciento, la consulta se refiere a si ¿puede incrementar la reducción general aplicable a los rendimientos netos del trabajo? En este caso la respuesta es la siguiente <<Los porcentajes de incremento de la reducción general aplicable a los rendimientos netos del trabajo, (...), requiere que concurren simultáneamente, durante

para aplicar las reducciones requiere la previa determinación del rendimiento neto del trabajo. Éste será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles. La última observación sobre su aplicación se refiere a que el saldo resultante como consecuencia de la aplicación de la reducción no podrá ser negativo. A este respecto MENÉNDEZ MORENO pone de manifiesto que esta previsión tiene *<<el lógico fundamento de que estas reducciones dirigidas específicamente a minorar los rendimientos de trabajo no han de aplicarse a las demás rentas cuando su montante supere el de dichos rendimientos>>*¹⁹⁷. La justificación de la implantación de esta técnica tributaria se encuentra en la consecución de un tratamiento más favorable a los rendimientos del trabajo respecto al resto de componentes de la renta. Esta consideración aparecía recogida en el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 1998¹⁹⁸. El Informe señala que *<<ese tratamiento más favorable se debería establecer mediante reducciones en el cómputo de los rendimientos netos del trabajo a efectos de base imponible, para corregir así la menor capacidad económica que tales rendimientos suponen>>*¹⁹⁹. La regulación examinada también contemplaba la aplicación de reducciones sobre los rendimientos netos de actividades económicas en las mismas cuantías. Ello permite afirmar la aproximación en el tratamiento tributario entre los rendimientos del trabajo y de actividades económicas. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio contempló al igual que su antecesora a las reducciones vinculadas a

cualquier día del período impositivo, las siguientes circunstancias: Ser trabajador en activo, y tener el grado de discapacidad exigido y, en su caso, que para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida>>, además, *<<la minusvalía que se manifiesta del 60% -que deberá acreditarse mediante certificación o resolución expresa del IMSERSO o el órgano competente de las Comunidades Autónomas>>*. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas. En este mismo sentido, véase núm. de consulta: 0975-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 24/05/2001.

¹⁹⁷ En MENÉNDEZ MORENO, A.: *<<Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Determinación de la renta gravable. Rendimientos del trabajo. Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario (artículos 15 a 24)>>*, ob. cit., p.77.

¹⁹⁸ El Informe señala que *<<los rendimientos del trabajo dependiente son rendimientos “no fundados” en fuentes patrimoniales y respecto a los mismos la Comisión considera que está plenamente justificado un tratamiento más favorable de estos rendimientos>>*. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p.100.

¹⁹⁹ *Ibidem*, p.100

los rendimientos netos de trabajo con un incremento adicional para personas con discapacidad²⁰⁰. La novedad de esta regulación radica en la incorporación de una serie de reducciones vinculadas a las circunstancias laborales del contribuyente. En estos casos la reducción se incrementa en un 100 por cien en los supuestos de trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral. También esta regulación extiende la reducción incrementada a los contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo con la condición del traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio. Esta reducción se aplicará en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente. Posteriormente la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias suprimió la reducción de carácter general aplicable sobre los rendimientos netos del trabajo que solamente se mantiene para determinados tramos de renta. La citada regulación sustituyó esta reducción por un gasto deducible aplicable sobre los rendimientos íntegros de trabajo independientemente de la cuantía de dicha renta. Así mismo esta ordenación mantuvo la reducción por obtención de rendimientos del trabajo para *<<los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías: a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales. b)*

²⁰⁰ El artículo 20.1 la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio dispone que *<<El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías: a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 9.000 euros: 4.000 euros anuales. b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 9.000,01 y 13.000 euros: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9.000 euros anuales. c) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo, superiores a 13.000 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo, superiores a 6.500 euros: 2.600 euros anuales>>*. Adicionalmente, el artículo 20.3 señala que *<<las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en 3.200 euros anuales. Dicha reducción será de 7.100 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento>>*.

Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 11.250 euros anuales>>. Finalmente la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 modificó el artículo 20 de la vigente regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁰¹. La modificación afectaba a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo en el siguiente sentido <<los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías: a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 13.115 euros: 5.565 euros anuales. b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 13.115 y 16.825 euros: 5.565 euros menos el resultado de multiplicar por 1,5 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 13.115 euros anuales>>. La aplicación de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo implica que el saldo resultante no podrá ser negativo.

El estudio de las reducciones aplicables sobre el rendimiento neto del trabajo ha puesto de manifiesto que éstas persiguen la consecución de un trato más favorable de dichas rentas por el Impuesto. Una vez aplicada la reducción sobre la renta neta se obtiene el rendimiento neto reducido del trabajo. Este último rendimiento es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²⁰¹ Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (Boletín Oficial del Estado, núm.161, de 4 de julio de 2018).

II. RENDIMIENTO DEL CAPITAL INMOBILIARIO

El tratamiento tributario de los rendimientos de capital inmobiliario aparece diferenciado del resto de los componentes de la renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La configuración de este rendimiento es el resultado de la evolución de los gravámenes sobre los bienes patrimoniales de las personas físicas. Desde esta perspectiva interesa el estudio de los antecedentes del gravamen sobre los rendimientos de capital inmobiliario en cuanto que su análisis posibilitará su diferenciación y delimitación con otros componentes de la renta gravados por el Impuesto. La riqueza inmobiliaria ha sido considerada por los sistemas tributarios como una de las manifestaciones de capacidad económica más evidente de los sujetos. Esta particularidad ha permitido el desarrollo del gravamen sobre los bienes inmuebles con anterioridad a la delimitación tributaria de otras manifestaciones de riqueza. A esta circunstancia se añadió la simplicidad de medios que caracterizaba la gestión de los gravámenes sobre dichos bienes²⁰². La delimitación tributaria se articuló a través de la titularidad o del uso y disfrute de los inmuebles. Estas razones, entre otras, justifican que nuestro modelo fiscal se haya configurado al menos inicialmente, entorno al gravamen sobre la riqueza inmobiliaria. Todo ello configuró un sistema tributario articulado sobre la imposición de producto en lo que se ha denominado por la doctrina científica como el “estilo tributario latino”. Uno de los antecedentes del gravamen sobre los rendimientos de capital inmobiliario se encuentra en la Contribución Directa, de 1813 que recaía sobre la riqueza inmobiliaria, industrial y comercial²⁰³. Aunque conviene señalar

²⁰² FERREIRO LAPATZA pone de relieve que ya <<en 1865 se inicia, por otra parte, una copiosa legislación y una ardua tarea. La confección de un registro, el catastro, que reuniendo los datos pertinentes en torno a la riqueza inmueble permitiese conocerla y gravarla más adecuadamente>> posteriormente, a partir de la reforma tributaria de 1940 <<los esfuerzos del legislador se centran en la mejora de los instrumentos utilizados para conocer más exactamente las bases imponibles. En este sentido se encaminan las numerosas disposiciones relativas al Catastro de Rústica, a los Registros Fiscales de la propiedad rústica (confeccionados éstos sobre la base de la fotografía aérea) y los Registros Fiscales de edificios y solares>> en cambio <<no tuvo grandes efectos prácticos, por el contrario, la creación del registro de Rentas y Patrimonios, pensado, sobre todo, para dar efectividad a la Contribución General sobre la Renta>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, ob. cit., pp.198 y ss.

²⁰³ A este respecto PÉREZ ROYO señala que la <<reforma del vetusto sistema de rentas se había planteado ya desde las Cortes de Cádiz, con el intento de imponer en 1813 una Contribución Directa, a repartir en función de la riqueza inmobiliaria, industrial, y comercial para sustituir al complejo amasijo de figuras que integraban las rentas provinciales de Castilla y los

que el antecedente más nítido aparece en nuestro sistema tributario a partir de las reformas establecidas por la Ley de presupuestos para el año 1845²⁰⁴. El modelo tributario implantado se basaba en el sistema de cupo o de recaudación global para cada contribución²⁰⁵. La tributación de las contribuciones se asentaba sobre una serie de gravámenes que recaían en los inmuebles y en la constitución de derechos o cargas sobre tales bienes²⁰⁶. La

*derechos equivalentes de los otros reinos. El intento, bien intencionado pero mal meditado, no cuajó y fue uno de los motivos del descontento que acompañó la reacción absolutista de 1814-1820. Bajo ella, sin embargo, se acomete un ensayo muy parecido, con el sistema de Rentas de Garay (así llamado por el ministro que lo propuso). La pieza central del nuevo sistema era una Contribución General, que reemplazaría a las viejas rentas y sería repartida entre los pueblos, mientras que en las capitales de provincia y puertos principales se establecían "Derechos de puerta" para gravar los artículos que se introdujeran en el casco urbano: como ha explicado Fontana, el autor que mejor ha estudiado el período, se trataba de sustituir las rentas provinciales "por un impuesto directo sobre la España rural y otro indirecto sobre la urbana". La Contribución encontró la resistencia inmediata de los campesinos, en parte por su novedad pero también por la improvisación en el reparto, que se realizaba sin haber podido establecer previamente las bases para el mismo mediante una evaluación de la riqueza inmobiliaria y la de la industria y el comercio. El sistema se desmoronó en los primeros años de su implantación y, como ha explicado el mismo Fontana, la quiebra de la Hacienda supuso el fin del absolutismo>>, sin embargo, <<la Contribución Directa aguantó, aunque con su cupo reducido, durante el primer año del trienio, para ser enterrada discretamente después, con la resurrección del viejo sistema de rentas>>. En PERÉZ ROYO, F.: <<El sistema tributario español y la historia de su formación>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 2008, pp.36 y ss.*

²⁰⁴ ESTAPE RODRÍGUEZ señala sobre Ley de Presupuestos del Estado de 23 de mayo de 1845 que la esencia de esta reforma tributaria <<estuvo en el establecimiento de la contribución territorial. Alrededor de la "contribución de inmuebles, cultivo y ganadería" giró toda la reforma. Gravámenes regulados en la reforma como el Derecho de Hipotecas y la contribución de Inquilinatos tuvieron por misión principal favorecer el rendimiento y la consolidación de la contribución territorial>>. En ESTAPE RODRÍGUEZ, F.: <<La reforma tributaria de 1845>>, ob. cit., p.40.

²⁰⁵ A este respecto PERÉZ ROYO pone de relieve que el sistema tributario de 1845 <<se basaba en el sistema de cupo: la Ley de Presupuestos de cada año fijaba el cupo nacional o cifra de recaudación global para cada contribución o impuesto y este cupo global era objeto de distribución entre los contribuyentes individuales. De manera análoga se operaba en el campo de la imposición indirecta (los consumos), a través de los "encabezamientos", método que se combinaba, además, con el arrendamiento del cobro a particulares. En un sistema de este tipo la supresión de un impuesto se producía sencillamente mediante su no inclusión en la Ley de presupuestos del año siguiente. Fue lo que sucedió, como hemos dicho, con la Contribución sobre Inquilinatos>>. En PERÉZ ROYO, F.: <<El sistema tributario español y la historia de su formación>>, ob. cit., p.39.

²⁰⁶ La reforma realizada por la Ley de Presupuestos del Estado de 23 de mayo de 1845 se encontraba articulada en torno a la Contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería que se recaudaba por el sistema de cupo o cantidad global distribuida entre las provincias. De tal forma que cada provincia distribuía su cupo entre sus pueblos. A su vez, en cada pueblo se repartía entre los propietarios de acuerdo al registro o "amillaramiento" de bienes inmuebles y ganadería. La Contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería gravaba los rendimientos de los inmuebles rústicos y urbanos, junto con los ingresos de la ganadería. Su relevancia reside en configurarse como un precedente inmediato de las contribuciones territoriales rústica y pecuaria. Por otra parte, el Subsidio industrial y de comercio se encontraba integrado por un gravamen fijo y otro proporcional. De tal forma que, la cuota proporcional recaía en un 10 por ciento de los alquileres correspondientes a la casa-habitación del contribuyente y en los

ausencia de un sistema tributario alternativo al gravamen de la riqueza inmobiliaria motivó la implantación de numerosas contribuciones sobre los bienes inmuebles para suplir la carencia de recursos económicos de la Hacienda Pública²⁰⁷. A este respecto FERREIRO LAPATZA pone de manifiesto que <<el sistema de imposición directa, basado en el sistema de impuestos de producto, hacía tributar las rentas que procedían de los bienes inmuebles, pero no gravaba con injusta benevolencia las procedentes del trabajo y capital>>²⁰⁸. Esta situación puso de relieve la inoperancia de algunos gravámenes que motivaron su supresión del sistema tributario²⁰⁹. La ineficacia de dichas contribuciones provocó su reforma mediante una mayor delimitación del hecho sujeto a gravamen²¹⁰ y un cambio en su denominación en las normas reguladoras²¹¹. Esta etapa se caracterizó por la falta de sistematización y dispersión de los gravámenes que manifestaba una completa ineficacia de dicho modelo fiscal. El gravamen sobre las rentas derivadas de bienes inmuebles se manifiesta en la Ley Municipal de 20 de agosto de 1870,

edificios empleados en el ejercicio de una industria, comercio o profesión. Sin embargo, la cuota proporcional se suprimió un año después de su implantación.

²⁰⁷ En este sentido cabe señalar en la reforma de la imposición indirecta de 1845, que junto a los impuestos de consumos se encontraba el Derecho de hipotecas. Este gravamen era una refundición de anteriores exacciones que recaían, exclusivamente, sobre operaciones relativas a inmuebles. A este respecto LÓPEZ BERENGUER distingue el gravamen relativo a <<su transmisión por actos “inter vivos”. – su transmisión “mortis causa”. – Los contratos de arrendamiento o subarriendo.- La constitución de hipotecas y otras cargas. La constitución de censos, en sus diversas modalidades>>. En LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual de Derecho tributario, parte especial*, ob. cit., p.6.

²⁰⁸ En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, ob. cit., p.187.

²⁰⁹ Como ejemplo de gravamen suprimido al año de su implantación por la reforma tributaria de 1845, se encontraba la Contribución de inquilinatos. Este gravamen recaía sobre los alquileres pagados por el contribuyente que se consideraba como un signo externo de riqueza. A este respecto PERÉZ ROYO señala que dicha contribución es el <<equivalente a la francesa de “Puertas y ventanas”, pretendía, al igual que su modelo gravar un signo externo de riqueza como era el alquiler de un inmueble>>. En PERÉZ ROYO, F.: <<El sistema tributario español y la historia de su formación>>, ob. cit., p.38. También destaca de este período, la implantación del Impuesto de Cédulas Personales en 1875. Este gravamen consistía en la obligación de suscripción de cédulas del Estado de acuerdo a determinados signos de riqueza, como las contribuciones directas o los alquileres pagados. Si bien, este Impuesto no perduró en el sistema tributario al suprimirse en 1943.

²¹⁰ En el año 1893, la Contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería se descompone en dos gravámenes. Por un lado, se grava los productos de los bienes rústicos y por el otro la imposición tributaria recae sobre los inmuebles de naturaleza urbana. Además, cabe resaltar, que a partir de 1865 se transforma en un impuesto de cuota, que se ha mantenido en la actualidad.

²¹¹ Como ejemplo cabe destacar el gravamen sobre los Derechos de hipotecas que se convierten en el Impuesto de Derechos Reales.

reguladora del Repartimiento General de Utilidades²¹². Este gravamen tenía como objetivo suplir la carencia de recursos económicos de las Haciendas Municipales, cuando se producía una ausencia de ingresos suficientes para sostener el presupuesto de gastos²¹³. La unificación de los gravámenes dispersos en nuestro ordenamiento se realizó mediante la reforma tributaria articulada por la Ley de 27 de marzo de 1900, reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de Riqueza Mobiliaria. El nuevo gravamen supuso la sistematización de las contribuciones sobre los inmuebles y la configuración de la imposición de producto en torno a una serie de figuras tributarias específicas²¹⁴. La Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta estableció el gravamen sobre la renta imponible que se encontraba integrada por la suma anual de los ingresos o rendimientos percibidos por el contribuyente. En este caso, la renta imponible aparecía delimitada, entre otros componentes por los ingresos o rendimientos

²¹² El tratamiento de las rentas de carácter inmobiliario se puede distinguir en la enumeración de las utilidades que formaban parte de la Ley Municipal de 20 de agosto de 1870, reguladora del Repartimiento General de Utilidades en las siguientes <<b) Las rentas procedentes de la posesión de inmuebles y derechos reales sobre los mismos>>. A este respecto, véase GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p.166.

²¹³ A este respecto FERREIRO LAPATZA señala que << puede decirse que, en general y hasta muy entrado el siglo XIX, los ingresos patrimoniales constituyen la fuente fundamental de recursos en los municipios españoles. Esta afirmación deja de tener valor como regla general en este siglo por la confluencia de muy variados factores, entre los que cabe destacar el proceso creciente de urbanización que en numerosos supuestos hace insuficiente tales recursos y, sobre todo, la política desamortizadora que alcanza su culminación a mediados de siglo y que supone el paso a manos privadas de una parte muy considerable de bienes municipales. Los municipios se ven así abocados, ya en la segunda mitad del siglo, a forzar el paso de una Hacienda patrimonial a una Hacienda fiscal. De una Hacienda basada en los ingresos patrimoniales a una Hacienda cada vez más dependiente de los tributos para su financiación. Dos figuras alcanzan en este período y entre tales tributos un protagonismo indudable: la imposición sobre el consumo y el repartimiento general. Con muy numerosas variaciones en su estructura y campo de aplicación, determinadas muchas veces por la necesidad de reducir su peso o por la intención de suprimirla, la imposición sobre el consumo aparece, en los inicios del siglo XX, ocupando un importante papel en la financiación de los municipios. Papel que compartiría el repartimiento general según el cual se distribuían entre todos los vecinos, en proporción a sus medios, las sumas necesarias para hacer frente a las necesidades municipales no cubiertas con otros recursos>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos de las Corporaciones locales>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1985, p. 722.

²¹⁴ A partir de este momento, la imposición tributaria se encuentra articulada sobre la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, la Contribución Rústica, la Contribución Urbana, y la Contribución Industrial. También cabe señalar, la implantación por la Ley de 27 de diciembre de 1910 del Impuesto sobre los Bienes de determinadas personas Jurídicas. A este respecto, como pone de manifiesto LÓPEZ BERENGUER <<su finalidad es gravar unos bienes que nunca serán gravados por transmisión "mortis causa", al ser sus titulares personas jurídicas>>. En LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual de Derecho tributario, parte especial*, ob. cit., p.13.

procedentes <<de la propiedad, posesión, uso o disfrute de inmuebles y derechos reales, incluso el valor de la habitación en casa propia>>²¹⁵. Obsérvese en esta ordenación la delimitación del rendimiento de forma amplia y extensa a partir de las nociones jurídicas de “propiedad” y “posesión” en la que se atisbaba la “imputación de rentas inmobiliarias” contemplada en la vigente regulación del Impuesto. La totalidad de los rendimientos e ingresos se agrupaban en torno al concepto de renta imponible aunque todavía existían algunas manifestaciones de riqueza inmobiliaria sometidas a imposición tributaria en gravámenes dispersos. La ordenación definitiva de estos gravámenes se realizó por la Ley de 16 de diciembre de 1940, de Reforma Tributaria al regular aspectos relativos a la Contribución Territorial, Contribución industrial y de comercio, Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria así como la Contribución sobre la renta²¹⁶. La Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta mantuvo los criterios establecidos en la regulación anterior, pero este gravamen se configuraba de forma independiente a la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria con la que convivió en el tratamiento de las diversas manifestaciones de riqueza. Esta situación se mantuvo hasta la reforma tributaria llevada a cabo por la Ley de 26 de diciembre de 1957 por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958-1959 y normas tributarias que sustituyó la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria por una serie de impuestos creados sobre las contribuciones derogadas²¹⁷. Por lo que, interesa en este momento, cabe

²¹⁵ El artículo 5 de la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta señalaba que <<para la determinación de la renta imponible se computará al sujeto de gravamen la suma anual de los ingresos o rendimientos que perciba procedentes de: a) De la propiedad, posesión, uso o disfrute de inmuebles y derechos reales, incluso el valor de la habitación en casa propia>>. En este mismo sentido se recoge en el artículo 5,a) de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta.

²¹⁶ La Ley 16 de diciembre de 1940, de reforma tributaria (Boletín Oficial del Estado, núm.357, de 22 de diciembre de 1940) estableció una serie de disposiciones para gravámenes, como la Contribución sobre usos y consumos, Impuesto de derechos reales y sobre transmisión de bienes, Impuesto del timbre así como el Impuesto de transportes por mar, aéreo y la entrada o salida por la frontera.

²¹⁷ Como ha recordado FERREIRO LAPATZA se formaron cuatro nuevos impuestos <<1) El Impuesto sobre los rendimientos del trabajo Personal se forma sobre la base de la Tarifa I de la Utilidades y de la Contribución Industrial en cuanto sujetaba a tributación los rendimientos de los profesionales. 2) El Impuesto sobre las Rentas del Capital, que recoge los impuestos anteriormente encuadrados en la Tarifa II de Utilidades. 3) El Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, (...). 4) Sobre la base de la Tarifa III de Utilidades, (...)>>

destacar la vigencia de la Contribución Territorial en sus modalidades rústica y urbana. La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario implantó el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas que sustituyó a la Contribución General sobre la Renta. La novedad más relevante de esta reforma se encuentra en que las diversas manifestaciones de riqueza se convirtieron en gravámenes a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. Este Impuesto se exigía de acuerdo a una escala de gravamen y de cuyo resultado se deducían los impuestos a cuenta²¹⁸. Lo relevante de esta configuración tributaria es que todos los supuestos contenidos en los rendimientos sujetos en los “impuestos a cuenta” se consideraban incluidos en el concepto de renta del Impuesto General sobre la Renta²¹⁹. Por tanto, este modelo tributario se encontraba articulado sobre los gravámenes a cuenta de los Impuestos Generales²²⁰. La técnica legislativa empleada por esta reforma consistía en la aprobación de textos refundidos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y de los “impuestos a cuenta”. Dichos textos comenzaron a promulgarse a partir del Decreto 1251/1966, de 12 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Urbana²²¹. De la misma manera, el gravamen sobre los

se creó el nuevo Impuesto sobre Sociedades>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, ob. cit., p.193.

²¹⁸ GOROSABEL REBOLLEDA explica la articulación de los impuestos a cuenta y los generales de la siguiente manera <<*una persona física debería tributar y pagar, si realizaba los correspondientes hecho imponible, la Contribución Rústica y Urbana, los impuestos sobre rentas de Capital y sobre el rendimiento personal e Industrial. Posteriormente, se calculaba la correspondiente deuda tributaria y a continuación se le deducía lo ya pagado por los impuestos anteriores*>>. En GOROSABEL REBOLLEDA, J.M.: <<El nuevo IRPF>>, ob. cit., p.17.

²¹⁹ El Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su artículo 5.1, que <<*a efectos de este impuesto tendrán la consideración de renta. A) Todos los conceptos de rendimientos sujetos en los Impuestos a cuenta*>>. Por su parte, el artículo 2.1 disponía que <<*la Contribución territorial rústica y pecuaria, la Contribución territorial urbana, el Impuesto sobre los rendimientos del trabajo persona personal, el Impuesto sobre las rentas del capital y el Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, tendrán la consideración de impuestos a cuenta del general sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando tengan esta naturaleza los perceptores de dicha renta*>>.

²²⁰ En este sentido GOROSABEL REBOLLEDA distingue los siguientes <<*Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. Tenía por objeto la renta global de las personas físicas (...), Impuesto general sobre la renta de Sociedades y demás entidades Jurídicas. Impuesto que recaía sobre la totalidad de las rentas obtenidas por sociedades o entidades jurídicas. Impuesto general sobre Sucesiones. Gravaba las adquisiciones mortis causa, es decir, la transmisión por herencia y legado, así como aquellas transmisiones de personas jurídicas que no eran susceptibles de transmisión hereditaria*>>. En GOROSABEL REBOLLEDA, J.M.: <<El nuevo IRPF>>, ob. cit., p.17.

²²¹ El Decreto 1251/1966, de 12 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Urbana establecía en el artículo 2 que <<*el hecho imponible en esta*

bienes inmuebles de naturaleza rústica se encontraba regulado por el Decreto 2230/1966, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria²²². Ambas contribuciones gravaban los rendimientos obtenidos de dichos bienes así como la propiedad o posesión derivada de la titularidad de inmuebles rústicos y urbanos. La dualidad de hechos imponible gravados por las contribuciones motivará su separación y posterior articulación en impuestos diferenciados. De tal forma que, la obtención de rendimientos derivados de bienes inmuebles se gravará en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Mientras que, la propiedad sobre los bienes inmuebles de naturaleza rústica o urbana se gravará en las respectivas contribuciones²²³. Finalmente, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas transformó la cuota fija de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria así como la Contribución

Contribución se realiza: a) Por la percepción, devengo o susceptibilidad de obtención de los rendimientos de los bienes calificados tributariamente de naturaleza urbana. b) Por la utilización, goce o posesión, en virtud de un derecho real de los bienes que produzcan o sean susceptibles de producir los expresados rendimientos>>.

²²² El Decreto 2230/1966, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria disponía en su artículo 2 que <<el hecho imponible en la Contribución se origina: a) Por la percepción, devengo o susceptibilidad de obtención de los rendimientos de los bienes, derechos y actividades calificados tributariamente de naturaleza rústica y pecuaria.. b) Por la utilización, goce o posesión, de los bienes que produzcan o puedan producir los expresados rendimientos>>.

²²³ Téngase en cuenta que la Ley 19/1975, de 2 de mayo, de reforma de la Ley sobre régimen del Suelo y ordenación urbana (Boletín Oficial del Estado, núm.107, de 5 de mayo de 1975) provoca la adaptación de la Contribución Territorial Urbana a dicha disposición, a través del Real Decreto 2624/1976, de 15 de octubre, por la que se reforma el Texto refundido de la Contribución Territorial Urbana, adaptándolo a la Reforma de la Ley sobre Régimen del suelo y ordenación Urbana (Boletín Oficial del Estado, núm.281, de 23 de noviembre de 1976). Completa esta regulación, como señala FERREIRO LAPATZA <<el Real Decreto-Ley 11/1979, de 20 de julio sobre medidas urgentes de financiación de la Corporaciones Locales, ha alterado de nuevo la normativa contenida en el texto refundido y ha dispuesto de forma inmediata, y previa la revisión de valores que en él se ordena, una actualización de los medios basada en la aplicación de coeficientes multiplicadores que varían según el año en que tales valores fueron fijados>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos de las Corporaciones locales>>, ob. cit., pp. 732 y ss. Posteriormente, la Ley 24/1983, de 21 de diciembre de Medidas Urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales (Boletín Oficial del Estado, núm. 305, de 22 de diciembre de 1983) facultó, entre otras medidas, a los Ayuntamientos para fijar los tipos de gravamen de la Contribución Territorial Rústica, Contribución Territorial Urbana y Contribución Territorial Pecuaria. Sin embargo, el Tribunal Constitucional en Sentencia de 17 de febrero de 1987 (RTC 1987, 19) declaró la inconstitucionalidad de tal "facultad absoluta" a la vez que reconoció la capacidad de los entes locales para intervenir en la ordenación de los elementos esenciales de sus tributos propios dentro de los límites y con arreglo a los criterios señalados en la Ley estatal. A tal efecto, la Ley 26/1987, de 11 de diciembre, por la que se regula los tipos de gravamen de las Contribuciones Rústica y Pecuaria, y Urbana (Boletín Oficial del Estado, núm.297, de 12 de diciembre de 1987) estableció los tipos impositivos de dichos gravámenes conforme a la regulación estatal.

Territorial Urbana en tributos locales de carácter real²²⁴. También, esta regulación eliminó los impuestos a cuenta del sistema tributario. Posteriormente, las reseñadas contribuciones territoriales fueron sustituidas por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles establecido por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre reguladora de las Haciendas Locales²²⁵. La primera ordenación del Impuesto sobre la Renta de las Personas configuró los rendimientos de capital inmobiliario como un componente más de la renta que se ha mantenido a lo largo de las sucesivas regulaciones. Aunque, conviene señalar que este rendimiento ha experimentado una serie de modificaciones, desde su configuración inicial hasta la regulación vigente. La modificación más relevante se refiere al tratamiento tributario de la vivienda habitual así como a la deducción de los gastos vinculados a su adquisición. Ello se debe a que las reformas realizadas en las regulaciones del Impuesto se encuentran enmarcadas en el ámbito de la fiscalidad de la vivienda²²⁶. Cuestiones éstas que rebasan en este momento el objeto de estudio de los rendimientos del capital inmobiliario y que serán abordadas más adelante en los correspondientes apartados. Por tanto, una vez señalado el origen y la evolución del gravamen sobre las rentas derivadas de los bienes inmuebles corresponde el análisis de los rendimientos del capital inmobiliario en las

²²⁴ Según, la disposición transitoria uno, b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De forma complementaria, la disposición transitoria uno, a) de la misma regulación suprimió la cuota proporcional de la Contribución Territorial Rústica y Contribución Territorial Pecuaria.

²²⁵ La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales estableció en su disposición transitoria segunda, uno, que <<el Impuesto sobre Bienes Inmuebles comenzará a exigirse en todo el territorio nacional, a partir del día 1 de enero de 1990 (...) Hasta la fecha indicada en el apartado anterior continuarán exigiéndose las Contribuciones Territorial Rústica y Pecuaria y Urbana y hasta la misma fecha, los Ayuntamientos podrán continuar exigiendo el Impuesto municipal sobre solares>>. Por su parte, el artículo 61 de la citada disposición disponía que <<el Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados, y grava el valor de los referidos inmuebles>>.

²²⁶ El extenso ámbito en el que se encuentran afectados los rendimientos del capital inmobiliario se recogía en los primeros informes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este sentido CARBAJO VASCO señala que en <<el Libro Blanco, en esta materia, centró su atención en lo que puede considerarse el “núcleo duro” del tratamiento de los rendimientos del capital inmobiliario: la fiscalidad de la vivienda y sobre todo, en los aspectos siguientes: 1- Los beneficios fiscales en relación a su adquisición y financiación. 2- La renta imputada. 3.- La consideración de los gastos de alquiler. 4.- La relación de la fiscalidad de la vivienda en el IRPF con la fiscalidad municipal>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.196.

regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este análisis posibilitará la determinación de su composición y su diferenciación respecto de otros componentes de la “renta gravable”. A tal fin se estudia a continuación, la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario. Como es sabido este rendimiento es un componente de la “renta gravable” cuyo objeto de estudio tiene como finalidad determinar su composición. El rendimiento neto de capital mobiliario se determina por la diferencia entre los rendimientos íntegros y los gastos deducibles. Por todo ello, nuestro estudio prosigue con el análisis de los rendimientos íntegros y los gastos deducibles de los rendimientos de capital inmobiliario contemplados en las regulaciones del Impuesto. De manera complementaria a dicho análisis y con la finalidad de esclarecer la determinación del rendimiento neto se estudian las reducciones que afectan a las rentas del capital inmobiliario.

1. La determinación del rendimiento neto

La determinación de la composición del rendimiento neto del capital inmobiliario como un componente de la “renta gravable requiere el examen de los supuestos genéricos que afectan a la configuración de dichas rentas en el tributo analizado. La delimitación genérica de las rentas de capital realizada por las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha sido dispar a lo largo de la ordenación de este gravamen. La falta de concreción normativa ha motivado la necesaria delimitación de los rendimientos de capital inmobiliario y mobiliario respectivamente. Ello se desprende de la expresión *<<tendrán la consideración de rendimientos de capital inmobiliario>>* recogida en la totalidad de las regulaciones del Impuesto y que pone de manifiesto la obligada delimitación de dichas rentas. Si bien, su configuración inicial se encontraba vinculada a la titularidad de bienes explicada desde los conceptos de propiedad y posesión de bienes o derechos²²⁷. A este respecto MARTÍN

²²⁷ El artículo 16.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que *<<se comprenderán como rendimientos procedentes de la propiedad o posesión de inmuebles rústicos y urbanos: a) En el supuesto de inmuebles arrendados, subarrendados o utilizados en cualquier otro supuesto por persona distinta de su propietario, el importe que por todos los conceptos se reciba del arrendatario, subarrendatario o cesionario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble. Si el propietario o titular del derecho real de disfrute se reservase algún*

QUERALT señala que el gravamen sobre los rendimientos de capital inmobiliario recaen en <<los rendimientos obtenidos por la cesión de elementos patrimoniales de naturaleza inmueble no precisan que el perceptor de tales rentas sea el titular dominical o de un derecho real de los bienes en cuestión. Tanto la Ley como el Reglamento aluden a la propiedad y a la posesión>>²²⁸. Esta diferenciación es relevante en la medida en que los bienes inmuebles han sido considerados a efectos tributarios generadores de “rentas de la propiedad”, “rentas de la posesión” y “rentas de uso o disfrute” respectivamente. Esta diferenciación aparecía recogida en la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta²²⁹ y se extendió posteriormente a las contribuciones urbana y rústica como ha puesto de relieve ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA²³⁰. Más recientemente, a partir de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se puede resaltar que las “rentas de uso o disfrute” se han vinculado con el tratamiento de las “rentas imputadas” a través de la titularidad de la vivienda habitual del sujeto. Sin embargo, las regulaciones posteriores del Impuesto han relacionado las “rentas de uso o disfrute” con aquéllas derivadas de los bienes que no se encuentran arrendados, ni destinados a vivienda habitual del contribuyente. Por tanto, se puede concluir que, la delimitación jurídico-tributaria del rendimiento de capital inmobiliario ha evolucionado en las diversas regulaciones del Impuesto.

aprovechamiento, se computarán también como ingresos las cantidades que correspondan al mismo. b) En el supuesto de los inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios, la cantidad que resulte de aplicar el tipo del tres por ciento al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto. c) En el supuesto de vivienda, propiedad de persona distinta del promotor, que se encuentre desocupada durante más de diez meses al año, seguidos o alternos, y que pertenezca a miembros de una unidad familiar que posea más de tres viviendas, se estimará la renta que resulta de aplicar el diez por ciento al valor por el que se hallen computadas o que deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto. d) Lo establecido en los apartados a), b) y c) será de aplicación a los titulares de derechos reales e disfrute. e) Los rendimientos procedentes de los derechos reales que recaigan sobre los bienes rústicos o urbanos>>.

²²⁸ En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., ob. cit., p.93.

²²⁹ La Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta, en su artículo 5º.a) declaraba que para la determinación de la renta imponible se computará los ingresos o rendimientos procedentes de <<de la propiedad, posesión, uso o disfrute de inmuebles y derechos reales, incluso el valor de la habitación en casa propia>>.

²³⁰ En este sentido ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA distingue en la Contribución Territorial Rústica y en la Contribución Territorial Pecuaria entre las rentas derivadas de la explotación, la posesión y las de ganadería. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<Nueva estructura del sistema tributario español>>, ob. cit., pp.103 y ss.

Una vez analizados los supuestos genéricos que afectan a las rentas del capital inmobiliario corresponde la determinación de los aspectos específicos para la determinación del rendimiento neto. Éste se determinará a partir del análisis de los rendimientos íntegros y los gastos deducibles contemplados en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El estudio de estos aspectos permitirá la determinación del rendimiento neto de capital inmobiliario a partir de la diferencia entre los rendimientos íntegros y los gastos deducibles. El rendimiento neto de capital inmobiliario es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1.1. Los rendimientos íntegros

El análisis realizado anteriormente sobre la configuración genérica de los rendimientos del capital inmobiliario requiere el estudio de los supuestos específicos gravados. Este examen permitirá valorar el alcance de su contenido y su evolución en las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta concreción es determinante para la aplicación de los gastos deducibles a los rendimientos íntegros con la finalidad de obtener la renta neta. La regulación vigente aprobada por Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio articuló el gravamen de los rendimientos de capital inmobiliario sobre los *<<rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza>>*²³¹. De esta delimitación específica de los rendimientos de capital inmobiliario se pueden extraer una serie de supuestos gravados. El primero se refiere a la

²³¹ De esta manera se recogía en el artículo 20.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias así como la regulación sucesora la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio en el artículo 22.1.

titularidad de bienes inmuebles arrendados así como subarrendados cuyo rendimiento se determina conforme a la renta efectivamente producida con independencia del título jurídico (propiedad o posesión) que lo origina²³². En este supuesto se incluye como rendimiento a la cesión gratuita de los inmuebles²³³ así como a la renta correspondiente a todos aquellos bienes muebles cedidos en los supuestos de viviendas amuebladas. Sin embargo, conviene señalar que la titularidad de bienes inmuebles calificados como “solares” no se integra en el componente de rendimiento de capital inmobiliario. El segundo supuesto que se encuentra recogido en la vigente regulación y fue introducido por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias califica de rendimientos de capital inmobiliario a todas aquéllas rentas derivadas de la constitución o cesión tanto de derechos como facultades de uso y disfrute sobre bienes inmuebles o derechos reales²³⁴. Si bien, las regulaciones anteriores gravaban la titularidad de derechos reales sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos,

²³² A este respecto PÉREZ ROYO señala que <<la amplitud de los términos utilizados por la Ley lleva a concluir que, no sólo ingresos ocasionales como la participación del propietario en el precio del traspaso del contrato de arrendamiento deben calificarse como rendimientos de capital inmobiliario, sino también las indemnizaciones que eventualmente tuviera que pagar el inquilino o el titular de la capacidad de disfrute por motivos relacionados con el uso – o mal uso – de su derecho>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.152. A este respecto, véase núm. de consulta: 1517-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 23/07/2001, en relación a la calificación de los rendimientos derivados de una vivienda turística vacacional, en este caso, <<al limitarse la consultante a alquilar la vivienda, sin realizar ninguna prestación de servicios complementaria, los rendimientos derivados del alquiler de la vivienda se calificarían como procedentes del capital inmobiliario, siempre que no se cumplan los requisitos (...) de la Ley del Impuesto, en cuyo caso estaríamos ante rendimientos de actividades económicas, con la consecuente obligación de efectuar pagos fraccionados trimestralmente>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²³³ Esta previsión aparecía en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como ha puesto de relieve MARTÍN QUERALT que <<cuando exista una cesión gratuita de estos bienes deberá probarse fehacientemente dicha circunstancia, puesto que en caso contrario se presumirá que se ha realizado mediante contraprestación y, por consiguiente, al titular del bien se le imputará como rendimiento del capital una cantidad equivalente al valor normal de mercado, entendiéndose por tal el precio que en tales circunstancias acordarían dos sujetos independientes>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., ob. cit., p.93.

²³⁴ En este supuesto se incluyen, a modo de ejemplos, la constitución por precio de un derecho de usufructo vitalicio sobre una vivienda, la cesión remunerada del derecho de superficie sobre un solar, la cesión del derecho a extraer grava de una finca rústica o incluso la cesión de la fachada de un inmueble para la colocación de un anuncio. También se puede incluir, el supuesto de un inmueble con un usufructo constituido a título oneroso y en el que el usufructuario cede la facultad de disfrute a un tercero mediante un contrato de arrendamiento. En este caso, incluso se considera rendimiento de capital inmobiliario la cesión voluntaria del usufructuario al nudo propietario.

cabe señalar que, esta regulación ampliaba los supuestos considerados como rendimientos de capital inmobiliario²³⁵. De tal forma que también se consideran como rendimientos de capital inmobiliario a la cesión de derechos o facultades de uso y disfrute. A este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE señala que *<<constituye ésta una de las novedades fundamentales de la Ley 40/1998 frente a su antecesora, puesto que de acuerdo con esta última, el rendimiento del capital inmobiliario sólo podía proceder del arrendamiento de bienes inmuebles, calificándose la renta obtenida por el nudo propietario cedente del derecho real sobre el inmueble como incremento de patrimonio. Con la normativa vigente, el importe recibido del cesionario del derecho real como consecuencia de la constitución o cesión por el propietario de un derecho real de uso o disfrute sobre el inmueble, habrá de calificarse como rendimiento del capital inmobiliario>>*²³⁶. Así mismo, para la correcta calificación del rendimiento se deberá tener en cuenta las diversas utilizaciones de forma simultánea o sucesiva que corresponda a dichos bienes inmuebles durante el período impositivo. Ello supone la aplicación de distintas normas del Impuesto según correspondan a cada una de esas utilizaciones. Tal diversidad incorporada al catálogo legal de rendimientos íntegros de capital inmobiliario implica diferentes alternativas en la calificación tributaria en función del sujeto (titular o no del derecho) y la clase de derecho ejercitado por el contribuyente²³⁷. A los supuestos señalados se adicionan los establecidos en las regulaciones anteriores a través de una delimitación negativa de los

²³⁵ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 16.1.d) y e) respectivamente que será de aplicación lo establecido para los rendimientos de capital inmobiliario *<<a los titulares de derechos reales de disfrute>>* y a *<<los rendimientos procedentes de los derechos reales que recaigan sobre los bienes rústicos o urbanos>>*. Por su parte, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su artículo 34 que *<<tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos>>*.

²³⁶ En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, Comares, Granada, 2000, p.117. En la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias se contemplaba que la participación del propietario en el subarriendo o traspaso constituía renta de capital del mismo. Sin embargo, la cantidad percibida por el arrendatario o cedente se computará a éste como incremento patrimonial, deducidos en sus respectivos casos, el canon arrendaticio y la participación que corresponda al propietario o usufructuario.

²³⁷ En este sentido DE LA PEÑA VELASCO, G.: *<<Los rendimientos de capital inmobiliario>>*, en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p.328.

supuestos gravados²³⁸. Así como, la estimación de un “rendimiento mínimo” en el caso de parentesco entre los sujetos que realizan el hecho, acto o negocio jurídico calificado de rentas de capital inmobiliario²³⁹. Todo ello exige el conocimiento preciso del tipo de operación y la cualidad del sujeto que la realiza con el propósito de calificar adecuadamente el rendimiento íntegro²⁴⁰.

²³⁸ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio dispone en su artículo 27.2 dedicado a la delimitación de los rendimientos de actividades económicas lo siguiente, <<se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad. b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa>>. Esta delimitación y sus requisitos se incorporó a partir de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adicionalmente, SÁNCHEZ PEDROCHE advierte que <<en otros casos también resulta necesaria la oportuna delimitación de los rendimientos del capital respecto de otro tipo de rentas. Si se trata de un bien inmueble rústico, debe distinguirse entre arrendamientos ordinarios o parciarios –que generan rendimientos del capital inmobiliario para el propietario o usufructuario de la finca – y contratos de aparcería, que dan lugar a rendimientos de actividades económicas para ambas partes contratantes>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.115.

²³⁹ La estimación de un “rendimiento mínimo” se incorporó a partir de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En cualquier caso, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio contiene en el artículo 24, dicha previsión, al señalar que <<cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley>>. Por su parte, el artículo 85.1 señala que <<tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo. En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, la renta imputada será el 1,1 por 100 del valor catastral (...)>>. A este respecto PÉREZ ROYO señala que este supuesto no puede calificarse de “presunción legal”, sino de <<una regla – imperativa – de valoración mínima para estos rendimientos>>, que en todo caso se refieren a <<rendimientos netos, y no a los íntegros>>. De tal manera que dicho rendimiento no se puede minorar con los gastos deducibles necesarios para su obtención. En cualquier caso, esta previsión sólo es aplicable al caso de bienes inmuebles urbanos. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.164.

²⁴⁰ A este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE distingue los supuestos siguientes: Primero <<si el cedente del derecho o facultad fuese titular de un derecho real sobre el inmueble, la renta percibida se calificaría de rendimiento del capital inmobiliario>> segundo <<si el cedente del derecho o facultad no fuese el titular de un derecho real sobre el inmueble, la renta percibida se calificaría de rendimiento de capital inmobiliario, al proceder el rendimiento de un bien de naturaleza mobiliaria y no inmobiliaria>> tercero, cuando se trata de la constitución o cesión de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles en el caso de un derecho real limitado <<en tal caso, tributa el cedente del derecho por el importe obtenido del cesionario del derecho real, teniendo en cuenta que si el derecho tuviese una duración superior a dos semanas al año tributaría (...), como renta imputada>>, cuarto <<como derecho de arrendamiento. En este supuesto, sólo tributaría el arrendador como rendimiento del capital

La relevancia de la cualidad del contribuyente se manifiesta en la definición de los rendimientos íntegros realizada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias al señalar que *<<se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos se reciba del adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario>>*²⁴¹. También, como comentario adicional de esta expresión cabe hacer referencia al término “se reciba” que si bien había sido recogido en las regulaciones anteriores presentaba cierta imprecisión en su significado. Esta indeterminación se advierte respecto de los criterios de imputación temporal de los rendimientos en tanto que parece referirse al criterio de caja (percepción) frente al principio del devengo (exigibilidad)²⁴². La vigente

inmobiliario>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., pp.117 y ss. Adicionalmente, DE LA PEÑA VELASCO señala en el supuesto *<<que un titular de un derecho real de uso y disfrute sobre un bien inmueble transmita a título definitivo su derecho sobre aquel bien, (...) el importe que se perciba tendrá la consideración de valor de enajenación a efectos de determinar la existencia de de una ganancia o pérdida patrimonial>>*. En DE LA PEÑA VELASCO, G.: *<<Los rendimientos de capital inmobiliario>>*, ob. cit., p.328. A este respecto, véase núm. de consulta: 2023-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 13/11/2001, en relación a calificación de los rendimientos obtenidos por la ocupación temporal de dos fincas de las cuales el consultante es nudo propietario, siendo usufructuaria su madre. Estas fincas fueron adquiridas por herencia, en este caso, *<<la indemnización percibida por la ocupación temporal de las fincas tendrá para su perceptor la consideración de rendimiento del capital inmobiliario. Una vez calificadas estas rentas, procede entrar en su individualización. En este sentido, (...) los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que, (...) sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos. En los casos de titularidad dividida (nudo propietario y usufructuario), las rentas que puedan generar los elementos patrimoniales corresponden a los usufructuarios y, por tanto, a éstos corresponden los rendimientos de capital, que en el supuesto planteado deben calificarse como inmobiliarios, al derivar de un bien inmueble. Por último, señalar que al tener la ocupación temporal de las fincas una duración superior a dos años y percibirse la totalidad de la contraprestación en un pago único, el rendimiento neto del capital inmobiliario se reducirá en un 30 por 100, según lo previsto en (...) la Ley del Impuesto>>*. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²⁴¹ Según el artículo 20.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

²⁴² A este respecto RUIZ-JARABO COLOMER pone de manifiesto en relación a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que *<<la Ley dice que, son rendimientos íntegros “lo que se reciba”. Parece que esta frase pretende que la tributación responda a la realidad. No obstante, es resaltable que con ello, la Ley está implícitamente aplicando a la cuestión analizada el criterio de cobro en lo referente a imputación temporal. Y evidentemente lo anterior es de todo punto incompatible con (...) la imputación temporal de ingresos y gastos, por el que se determinan que los ingresos se imputarán al período en que se hubiesen devengado, previéndose determinadas excepciones que en ningún caso, amparan la apuntada contradicción>>*. Este planteamiento se extiende a los gastos deducibles por el concepto de “saldos de dudoso cobro” *<<pues es impensable que sea gasto deducible un saldo de cobrabilidad dudosa, cuando, al no haberse recibido, no ha sido computado como ingreso>>*. En RUIZ-JARABO COLOMER, I.: *<<Rendimientos de capital inmobiliario>>*, ob. cit., p.218. Este término es heredero de la concepción económica del concepto de renta, fundamentado en la percepción de los ingresos que inspiró la regulación aprobada por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

regulación del Impuesto ha resuelto dicha cuestión al sustituir el término “se reciba” por el de “deba satisfacer”²⁴³. Finalmente se debe tener en cuenta en la determinación del rendimiento íntegro la exclusión del Impuesto sobre el Valor Añadido o en su caso el Impuesto General Indirecto Canario. Sobre este aspecto cabe precisar que el Impuesto sobre el Valor Añadido se repercutirá en el arrendamiento y en el subarrendamiento de los inmuebles excepto en aquéllos inmuebles utilizados como vivienda por sus arrendatarios o subarrendatarios. Aparte de cuanto se ha expuesto se ha de tener presente que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la anterior regulación articulaban de forma adicional un gravamen sobre los bienes inmuebles que no se encontraban arrendados o subarrendados. Este gravamen se configuraba como una “renta imputada” que recaía también sobre la vivienda habitual del contribuyente²⁴⁴. En este caso, la imposición tributaria se asentaba en el gravamen de una “renta de uso o disfrute”. A este respecto PEÑA ALONSO señala que *<<el gravamen de la vivienda habitual se apoyaba en las distintas teorías hacendísticas que consideraban que la titularidad de estos inmuebles devenga una renta de uso*

²⁴³ El artículo 22.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establece que *<<se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario>>*.

²⁴⁴ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 16.1 en sus letras b) y c), que se comprenderán como rendimientos procedentes de la propiedad o posesión de inmuebles rústicos y urbanos *<<b) En el supuesto de los inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios, la cantidad que resulte de aplicar el tipo del tres por ciento al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto. c) En el supuesto de vivienda, propiedad de persona distinta del promotor, que se encuentre desocupada durante más de diez meses al año, seguidos o alternos, y que pertenezca a miembros de una unidad familiar que posea más de tres viviendas, se estimará la renta que resulta de aplicar el diez por ciento al valor por el que se hallen computadas o deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto>>*. Por su parte, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas consideraba en su artículo 34. b) que se originaban rendimientos de capital inmobiliario *<<en el supuesto de los restantes inmuebles urbanos, excluido el suelo no edificado, la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Cuando existan derechos reales de disfrute, el rendimiento computable a estos efectos en el titular del derecho será el que correspondería al propietario. Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará rendimiento íntegro alguno>>*.

de la que no disponen los que no tienen esa titularidad>>²⁴⁵. La renta imputada sobre los rendimientos de capital inmobiliario ha sido calificada como una ficción legal por la doctrina científica²⁴⁶. A esta circunstancia se añade que los bienes inmuebles también se encontraban gravados en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles²⁴⁷. Por todo ello, la previsión normativa comentada ha sido calificada como poco respetuosa con el principio de capacidad económica²⁴⁸. Adicionalmente se puede añadir como justificación a la exclusión de la vivienda habitual como rendimiento de capital inmobiliario a los argumentos contenidos en el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 1998. Este documento era partidario del gravamen exclusivamente de los supuestos vinculados al criterio de “renta realizada”. Este criterio como señalaba el Informe consiste <<en que únicamente se sujeten a tributación los ingresos y rendimientos de mercado, monetarios o en especie, efectivamente obtenidos>>²⁴⁹. Este planteamiento respondía al concepto económico de renta configurado exclusivamente a partir de los ingresos efectivamente percibidos como objeto de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La toma en consideración de los argumentos anteriormente expuestos motivó la exclusión de este supuesto de los rendimientos íntegros de capital inmobiliario en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las

²⁴⁵ PEÑA ALONSO señala que el gravamen sobre la renta imputada <<respondía, en definitiva, a la ficción de la existencia del rendimiento con la intención de compensar la situación de los sujetos que por no tener una vivienda propia tenían que pagar un alquiler>>. En PEÑA ALONSO, J.L.: <<Compensaciones fiscales en 2001 a los arrendatarios y adquirentes de vivienda habitual>>, *Información Fiscal*, núm. 48, 2001, p.15.

²⁴⁶ Véase, para una ampliación de la cuestión SÁNCHEZ-BLANCO CODORNIU, E.: <<Inmuebles e IRPF: ficciones, presunciones y realidades>>, *Impuestos*, t. I, 1994.

²⁴⁷ En este sentido MENÉNDEZ MORENO, A.: <<Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Determinación de la renta gravable. Rendimientos del trabajo. Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario (artículos 15 a 24)>>, ob. cit., p.78.

²⁴⁸ Véase MARTÍN QUERALT, J.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., p.82.

²⁴⁹ En este sentido, el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998 señalaba que <<la Comisión considera que la imputación de rendimientos presuntos por bienes inmuebles no arrendados o subarrendados rompe con el criterio de la renta realizada que debe inspirar este impuesto en su nueva configuración, consistente en que únicamente se sujeten a tributación los ingresos y rendimientos de mercado, monetarios o en especie, efectivamente obtenidos. Y, consecuentemente con este criterio, entiende que al desaparecer los ingresos presuntos imputados pierde su fundamento actual la deducción como gastos de los intereses de financiación de la vivienda propia>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p.102.

Personas Físicas y otras normas tributarias y en la regulación vigente del tributo²⁵⁰.

Una vez determinados los aspectos específicos de los rendimientos íntegros de capital inmobiliario corresponde la concreción de los gastos deducibles. Este procedimiento es determinante para la consecución de la renta neta. La aplicación de los gastos deducibles sobre los rendimientos íntegros posibilitará la determinación del rendimiento neto de capital inmobiliario.

1.2. Los gastos deducibles

El estudio de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario realizado anteriormente requiere la determinación de los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto de capital inmobiliario. Éste se configura como un componente de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determinado por la disminución del rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles. La aplicación de los gastos deducibles aparece vinculada con carácter general a la necesidad de su realización para la obtención de las rentas²⁵¹. Sin embargo, el criterio de la “necesidad” no se identifica plenamente con un gasto imprescindible basta con que se encuentre

²⁵⁰ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias excluyó de los rendimientos de capital inmobiliario a la imputación de rentas inmobiliarias vinculadas a la vivienda habitual y al suelo no edificado. Sin embargo, esta disposición mantuvo el régimen de imputación para los restantes bienes inmuebles no arrendados o subarrendados. A tal fin, en la citada norma se configuraba un “régimen especial” bajo la denominación de “imputación de rentas inmobiliarias” en el que se establecía el gravamen sobre los bienes inmuebles no arrendados o subarrendados. Consecuente con esta medida, la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa a través de su artículo 25.1, establecía una exención de la vivienda habitual en el gravamen establecido por la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio hasta un importe máximo de 25.000.000 de pesetas (150.253,03 euros). Por su parte, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio recogió el mismo tratamiento de las rentas imputadas de carácter inmobiliario configuradas en los regímenes especiales del Impuesto.

²⁵¹ En este sentido, es muy esclarecedor, el Informe CARTER, cuando sostiene que la <<recomendación general es que todos los gastos necesarios para la obtención de un rendimiento sean deducibles al calcular la renta. Hemos llegado a la conclusión de que las deducciones de naturaleza arbitraria, como las calculadas mediante porcentajes, deberían reemplazarse por las amortizaciones reales o al menos limitarse a cantidades que se ajusten con cierta exactitud a los gastos reales>>. En Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Informe CARTER. *Impuesto sobre la Renta*, vol. II., ob. cit., p. 447.

dirigido a la obtención del rendimiento²⁵² y se considere normal en el ámbito de dicha actividad²⁵³. También, la aplicación de los gastos deducibles requiere su debida justificación mediante factura o documento equivalente de la operación realizada²⁵⁴. Entre los gastos deducibles de las rentas de capital inmobiliario se contemplan a aquellos importes destinados a la conservación de los bienes generadores de los rendimientos. Dichos gastos son admitidos en la ley del Impuesto como deducibles de los rendimientos íntegros. Esta técnica tributaria se fundamenta en el principio de conservación de la fuente generadora de las rentas. El principio se materializa a través de la consideración como gasto deducible de todas aquellas partidas destinadas a la conservación y reparación de los inmuebles así como los importes derivados de la amortización de dichos

²⁵² A este respecto SÁNCHEZ GALIANA señala que para la aplicación de un importe deducible <<hay que conectar siempre el gasto realizado con la obtención del ingreso, de modo que las obras de reparación o conservación efectuadas antes de que el inmueble haya sido arrendado o se haya constituido o cedido el derecho o facultad de uso o disfrute sobre el mismo, no pueden constituir gasto deducible, ya que el inmueble en cuestión aún no ha generado rendimientos del capital inmobiliario>>. En SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: <<Rendimientos de capital inmobiliario>>, en la obra colectiva, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/1998)*, Comares, Granada, 1999, p. 181. A este respecto, véase núm. de consulta: 0805-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 07/04/2000, en relación a la deducibilidad de los gastos correspondientes al acondicionamiento del local arrendado a un organismo oficial, en este caso <<los gastos de acondicionamiento del local, tendrán la consideración de deducibles los que respondan al concepto de conservación y reparación, no teniendo tal consideración los que supongan una inversión o mejora. En este punto, procede hacer una matización genérica sobre los gastos de reparación y conservación cuando se producen con anterioridad al arrendamiento. La deducibilidad de estos gastos está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario: los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos. Ello hace necesario, en un supuesto como el que es objeto de consulta -en el que cuando se producen los gastos no se generan rendimientos-, la existencia de una correlación entre esos gastos de conservación y reparación y los ingresos derivados del posterior arrendamiento del inmueble o, en su caso, de la posterior constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute del mismo. Lo anterior comporta que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario (a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute) y no al disfrute, siquiera temporal, del inmueble por el titular. Respecto a los gastos que proceda calificar como inversión o mejora, su deducibilidad se realizará a través de las amortizaciones>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²⁵³ A este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE señala <<como deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario los gastos de publicidad o el importe de la prima de una póliza de seguro de crédito dirigida asegurar el cobro de los alquileres, gastos ambos que, en puridad no son "imprescindibles">>. En SÁNCHEZ PEDROCHE J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.119.

²⁵⁴ A este respecto, véase el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (Boletín Oficial del Estado, núm.289, de 1 de diciembre de 2012).

bienes por el deterioro sufrido por causa del uso o transcurso del tiempo²⁵⁵. Entre las partidas destinadas a la conservación y reparación de los inmuebles también se incluyen los gastos de sustitución de elementos obsoletos y los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales²⁵⁶. En definitiva, los gastos deducibles se reconducen por una parte a los importes vinculados a la obtención de los rendimientos y por otra a las partidas destinadas a la conservación de los bienes que originan las rentas. A este respecto SÁNCHEZ GALIANA distingue dos grupos de gastos necesarios para la obtención de los rendimientos de capital inmobiliario; uno *<<como amplio concepto general de gasto deducible>>* y otro referido *<<a los gastos de amortización de los bienes inmuebles, como el supuesto específico*

²⁵⁵ Inicialmente la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no contemplaba la amortización como gasto deducible. Ya que su implantación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se remonta a 1985. Como recuerda MARTÍN QUERALT al señalar que *<<respecto a los elementos patrimoniales que no sean inmuebles, mientras no se lleve a cabo la fijación de nuevos porcentajes de amortización, serán de aplicación las tablas aprobadas por la Orden de 23 de febrero de 1965. Cuando un elemento amortizable no tuviese fijado de manera específica su porcentaje de amortización en las indicadas tablas, el sujeto pasivo podrá aplicar provisionalmente el que juzgue apropiado por asimilación a los que consten en las indicadas tablas. El art. 1 del Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre medidas de política económica ha establecido la libertad de amortización para las inversiones que comiencen en 1985 y 1986. Dispone dicho precepto que los elementos de activo fijo material nuevos adquiridos a partir de 9 de mayo –fecha de entrada en vigor de tal disposición – y dentro del año 1985, gozarán de libertad de amortización. A estos efectos, en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades serán deducibles las dotaciones practicadas contablemente, sin perjuicio del mantenimiento de la amortización mínima establecida en la normativa vigente. Las inversiones iniciadas y no terminadas en 1985 – entre 9 de mayo y 31 de diciembre – tendrán asimismo derecho a la libertad de amortización, siempre que, como mínimo, se invierta en 1985 el 10 por 100 y entre 1985 y 1986 el 40 por 100 de su importe total>>*. En MARTÍN QUERALT, J.: *<<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>*, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., ob. cit., p.118.

²⁵⁶ El Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero establecía en su artículo 13. a) que *<<tendrán la consideración de gastos de reparación y conservación: Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones. Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros>>*. En términos similares se recoge en el desarrollo reglamentario de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. A este respecto, véase núm. de consulta: 1818-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 09/10/2001, en relación a la calificación de la operación de sustitución del ascensor respecto a las viviendas y locales comerciales de un inmueble, en una comunidad de propietarios, en este caso, *<<sólo son deducibles aquellas partidas que tengan la naturaleza de gasto, es decir, las cantidades destinadas a mantener la vida útil del inmueble o su capacidad productiva o de uso y no las partidas calificables como inversión, esto es, las que redundan en una mejora o ampliación del inmueble (...). Ello nos lleva a considerar los gastos referidos en el escrito de consulta como gastos de conservación y reparación, y, por tanto, no tienen la consideración de mayor valor de adquisición de los inmuebles>>*. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

de mayor relevancia y que, en realidad, no debe perder la consideración de gasto necesario>>²⁵⁷. Por todo ello, las regulaciones del Impuesto han recogido como gastos deducibles a aquéllos importes vinculados a la obtención de los rendimientos y los destinados a la conservación de los bienes. Los gastos referidos a conservación o reparación de los inmuebles se diferencian de los destinados a la mejora y ampliación de dichos bienes en que éstos no son deducibles de los rendimientos íntegros. La distinción entre ambas clases de gastos presenta cierta dificultad aunque el criterio determinante para la no deducibilidad se asienta en el aumento del valor experimentado en los bienes como consecuencia de la ampliación o mejora²⁵⁸. En consecuencia, los gastos que originan un aumento en el valor de los bienes carecen de la consideración de deducibles en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁵⁹. La Ley

²⁵⁷ En SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: <<Rendimientos de capital inmobiliario>>, ob. cit., p. 171.

²⁵⁸ A este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE señala que <<las obras de reparación o conservación son aquéllas que tienden a mantener el inmueble en sus condiciones originarias de uso, sin añadirle valor, mientras que las de ampliación o mejora suponen un aumento de aquél como consecuencia de la adición de elementos antes inexistentes>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.121. A este respecto, véase núm. de consulta: 1545-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 26/07/2001, en relación a la deducibilidad de las cantidades aportadas para la realización de las obras, de rehabilitación de tejados, fachadas, portales y otros elementos comunes, en una comunidad de vecinos, en este caso, <<1º) La deducibilidad de los gastos a que se hace referencia en el escrito de consulta, está condicionada a que las viviendas se encuentren arrendadas. 2º) Las subvenciones otorgadas por la Administración, constituyen para sus beneficiarios ganancias patrimoniales, al tratarse de variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se ponen de manifiesto por una alteración en su composición, y tanto si las viviendas se encuentran arrendadas como si no lo están (...) se considera ampliación de vivienda el aumento de su superficie habitable, mediante el cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año. El concepto de “mejora” no aparece contemplado expresamente en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ahora bien, la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, en su norma tercera entiende por “mejora” el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva. De acuerdo con estos preceptos, debe entenderse que constituyen reparaciones y conservaciones las destinadas a mantener la vida útil del inmueble o su capacidad productiva o de uso, mientras que cabe considerar como ampliaciones o mejoras las que redundan, bien en un aumento de la capacidad o habitabilidad del inmueble, bien en un alargamiento de su vida útil. En el supuesto planteado, las obras de rehabilitación, o la parte de las mismas, que respondan al concepto de reparación o conservación, (...) serán deducibles. En cambio, no serán deducibles las obras de rehabilitación, o la parte de las mismas, que constituyan una ampliación o mejora del inmueble, sin perjuicio de su consideración como valor de adquisición del inmueble, amortizable>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²⁵⁹ Respecto a este supuesto SÁNCHEZ PEDROCHE puntualiza que <<ello no quiere decir que el importe de tales obras o mejoras carezca de relevancia fiscal, pues aunque ya hemos dicho que no es un gasto inmediatamente deducible podrá ser recuperado a través de la amortización incorporándose al valor del inmueble>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.121.

44/1978 de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vinculaba la deducibilidad de los gastos con el criterio de la necesidad para la obtención de los rendimientos de capital inmobiliario²⁶⁰. También, esta ordenación establecía una serie de gastos comunes aplicables a todos los rendimientos²⁶¹. Este último planteamiento respondía a una concepción global de la renta y al carácter sintético del Impuesto. Todo lo anterior sin perjuicio de la existencia de un tratamiento específico de los gastos deducibles aplicables a los distintos rendimientos²⁶². En el rendimiento examinado se exigía a las rentas de capital unos requisitos de carácter específico para la aplicación de los gastos deducibles. La regulación de los gastos se completaba con una enumeración de partidas deducibles que tenían la consideración de lista abierta y no excluyente²⁶³. Además, esta regulación recogía una delimitación negativa

²⁶⁰ El artículo diecinueve de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que <<para la determinación de los rendimientos netos a que se refieren los artículos catorce, dieciséis, diecisiete y dieciocho de esta Ley, se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, entre los que pueden enumerarse los siguientes (...)>>.

²⁶¹ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en el artículo diecinueve primero que <<con carácter general: a) Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o los bienes productores de los mismos y no tengan carácter sancionador. b) Las cantidades abonadas a Montepíos Laborales y Mutualidades obligatorias, cuando amparen, entre otros, el riesgo de muerte; cotizaciones de la Seguridad Social correspondientes al sujeto pasivo; detracciones por derechos pasivos y cotizaciones de los Colegios de Huérfanos o Instituciones similares. c) Las cuotas satisfechas a Corporaciones o Colegios profesionales>>.

²⁶² Por su parte, el artículo diecinueve segundo de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que <<para las actividades comprendidas en el artículo dieciocho y, en su caso, en los artículos dieciséis y diecisiete: a) El importe de las adquisiciones corrientes de bienes y servicios, efectuadas a terceros, siempre que reúnan las dos condiciones siguientes: a') Que se realicen para la obtención de los ingresos, y b') Que el bien o servicio suministrado no forme parte del activo del sujeto pasivo el último día del período impositivo. b) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente, con exclusión de las satisfechas por servicios personales prestados para el consumo o aplicación de renta>>.

²⁶³ El artículo diecinueve segundo de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<en particular: a) Las cantidades satisfechas en virtud de precepto legal para fines sociales. b) Las cantidades destinadas por el sujeto pasivo u otros miembros de la unidad familiar al seguro de accidentes del personal. c) Las asignaciones del sujeto pasivo u otros miembros de la unidad familiar, a las instituciones de previsión del personal, siempre que su administración y disposición no corresponda a aquéllos. c) Los intereses, alquileres y demás contraprestaciones de la cesión al sujeto pasivo de elementos patrimoniales, cuando no se transmita la propiedad de los mismos y los rendimientos de dichos elementos patrimoniales se computen o sean susceptibles de ser computados en la base imponible de este impuesto. d) Las cantidades destinadas a la amortización de los valores del inmovilizado, material o inmaterial, siempre que respondan a

de gastos deducibles referida a los donativos, liberalidades y pagos realizados entre los miembros integrantes de la unidad familiar²⁶⁴. Merece especial atención el tratamiento de los gastos deducibles referidos a los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes de esta naturaleza. La regulación del Impuesto comentada contemplaba tales gastos sin límite alguno en su aplicación a los rendimientos íntegros. Dichos gastos podían generar por sí mismos un rendimiento neto negativo y compensarse con el resto de las rentas netas de acuerdo a la concepción sintética del Impuesto. Sin embargo, la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableció un límite cuantitativo de 4.808,10 euros (800.000 pesetas) para la deducibilidad de los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes de naturaleza inmobiliaria arrendados y subarrendados. Esta limitación no afectaba al resto de los gastos deducibles de los rendimientos de capital

depreciación efectiva y estén contabilizadas. Se considerará que estas amortizaciones cumplen el requisito de efectividad. a') Cuando no excedan del resultado de aplicar a los valores contables o de adquisición los coeficientes fijados por el Ministerio de Hacienda. No obstante, se admitirá que se apliquen coeficientes superiores cuando el sujeto pasivo justifique la efectividad de la depreciación. b') Cuando se ajusten a un plan formulado por el titular de la actividad y aceptado por la Administración en las condiciones que reglamentariamente se determinen. e) Las cantidades empleadas en la conservación y reparación del activo material, pero no las destinadas a su ampliación o mejora, y las cantidades que los empresarios dedicados a la pesca marítima y a la navegación marítima y aérea destinen a un fondo extraordinario de reparaciones derivadas de las revisiones generales a que obligatoriamente han de ser sometidos los buques y las aeronaves, en la cuantía que resulte justificada por las obligaciones a satisfacer en su día por el concepto indicado. f) Las primas por razón del seguro de los bienes, derechos y productos afectos o integrados en la actividad productiva, con exclusión de los que afecten a bienes de consumo o disfrute. g) Los saldos favorables que el titular de la actividad considere de dudoso cobro, siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada, a condición de que se traspasen a una cuenta especial de carácter suspensivo, que aparecerá compensada con otra de pasivo dotada con cargo a la cuenta de resultados del ejercicio. h) La reducción del valor de los fondos editoriales que figuren en el activo de las Empresas que realicen tal actividad, en la medida que sea estimada su depreciación en el mercado, una vez transcurridos dos años desde la publicación de las respectivas ediciones. i) Las dotaciones anuales a los Fondos de reversión, según plan aprobado por la Administración, y hasta el valor del activo que deba revertir a la Administración pública concedente, sin perjuicio de la amortización de los elementos que sean depreciables. Dos. De los rendimientos a que se refiere la letra b) del apartado uno del artículo dieciséis de la presente Ley no se deducirá ninguna cantidad en concepto de gasto, salvo los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes de que dichos rendimientos procedan>>.

²⁶⁴ El artículo diecinueve de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su apartado segundo del número tres preceptuaba que <<no tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso: a) Los donativos y demás liberalidades, salvo que se comprendan en el concepto genérica de partidas deducibles a que se refiere el inciso primero de este artículo y sin perjuicio de lo establecido en el apartado dos del artículo veinte de esta Ley. b) Los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los reciba>>.

inmobiliario. También, la reforma incidió en la atribución de gastos aplicables al resto de rendimientos debido a la complejidad establecida en la regulación examinada²⁶⁵. La reforma mantuvo el criterio de la “necesidad” para la obtención de las rentas a la vez que concretó los gastos deducibles específicos de cada rendimiento. Posteriormente la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales incorporó como gasto deducible a las cuotas y recargos devengados por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (salvo el de apremio) para los supuestos de arrendamiento y subarriendo. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mantuvo el criterio general de la necesidad del gasto para la obtención de los rendimientos. Esta ordenación también conservó la descripción específica de gastos deducibles para los distintos rendimientos de acuerdo a la reforma parcial del Impuesto. La regulación analizada mantuvo como gasto deducible a los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes de naturaleza inmobiliaria arrendados y subarrendados con los límites cuantitativos establecidos al efecto. La novedad reside en que dicho gasto aparecía vinculado a la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la

²⁶⁵ La Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas da nueva redacción al artículo dieciséis de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los siguientes términos, <<Uno. Se comprenderán como rendimientos procedentes de la propiedad o posesión de inmuebles rústicos y urbanos: a) En el supuesto de los inmuebles arrendados o subarrendados, el importe que por todos los conceptos se reciba del arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble. Si el propietario o el titular del derecho real de disfrute se reservase algún aprovechamiento, se computarán también como ingresos las cantidades que correspondan al mismo. b) En el supuesto de los restantes inmuebles urbanos, excluidos aquellos que tengan la consideración de solares, la cantidad que resulte de aplicar el tipo del 3 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Lo dispuesto en este apartado sólo será de aplicación cuando se trate de inmuebles urbanos propiedad de persona distinta del promotor. c) Lo establecido en los apartados a) y b) anteriores será de aplicación a los titulares de derechos reales de disfrute. d) Los rendimientos procedentes de los derechos reales que recaigan sobre los bienes rústicos o urbanos. Dos. Para la determinación de los rendimientos netos a que se refiere este artículo, se deducirán, en su caso: A) Tratándose de los bienes comprendidos en la letra a) del número 1 anterior, los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por el uso o transcurso del tiempo en los bienes de que los rendimientos procedan. B) Tratándose de bienes urbanos incluidos en la letra b) del número 1 anterior, los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes que de dichos rendimientos procedan. C) En los supuestos contemplados en las letras A) y B) anteriores, la deducción por intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes de esta naturaleza no podrá exceder conjuntamente de 800.000 pesetas (4.808,10 euros) en cada período impositivo>>.

cesión del inmueble o del derecho²⁶⁶. Otra especialidad de la regulación comentada es la atribución específica de gastos deducibles en función de los supuestos contenidos en los rendimientos íntegros de capital inmobiliario. A los rendimientos procedentes de inmuebles arrendados o subarrendados les correspondían unos gastos específicos mientras que a los restantes bienes urbanos se aplicaban conceptos deducibles diferentes²⁶⁷. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias contempló de forma exclusiva el criterio de la necesidad del gasto para la minoración de los rendimientos íntegros²⁶⁸. En este caso, el criterio de la necesidad en el gasto se configuró como único elemento de interpretación jurídica establecido en una norma con rango de Ley. Esta situación provocó el desarrollo reglamentario de los gastos deducibles de los

²⁶⁶ En este sentido RUIZ-JARABO COLOMER señala respecto de los intereses de capitales ajenos que <<es resaltable que existe un límite cuantitativo variable para estos gastos, pues el importe deducible de los mismos no puede superar el alcanzado por los rendimientos íntegros, sin que esta circunstancia implique que el rendimiento neto de un inmueble arrendado no pueda ser negativo, pues una vez compensado el importe recibido como arrendamiento de un bien con los intereses satisfechos para financiar su adquisición o mejora, el cómputo del resto de gastos legalmente deducibles supondrá la aparición de un rendimiento neto inferior a cero>>. En RUIZ-JARABO COLOMER, I.: <<Rendimientos de capital inmobiliario>>, ob. cit., p.219.

²⁶⁷ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 35 que <<tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de los bienes y derechos patrimoniales a que se refiere el artículo anterior: A) Tratándose de los bienes y derechos comprendidos en la letra a): (inmuebles arrendados o subarrendados) — Los gastos necesarios para su obtención. La deducción de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de tales bienes o derechos y demás gastos de financiación, no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble o derecho. — El importe del deterioro sufrido por el uso o transcurso del tiempo en los bienes de los que procedan los rendimientos, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. B) Tratándose de los bienes y derechos comprendidos en la letra b), exclusivamente los siguientes: (restantes inmuebles urbanos, excluido el suelo no edificado) — Las cuotas y recargos, salvo el de apremio, devengados por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. — Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de la vivienda habitual con un máximo de 800.000 pesetas anuales (4.808,10 euros)>>.

²⁶⁸ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 21.1 que <<para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes: a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. La deducción de los intereses de - los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. b) El importe del deterioro sufrido por el uso o por el transcurso del tiempo en los bienes de los que procedan los rendimientos, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen>>.

rendimientos de capital inmobiliario a través del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las consecuencias normativas de esta técnica legislativa supusieron que la virtual aplicación del reglamento se encontraba supeditada a la ley del Impuesto por aplicación de los principios de jerarquía normativa y reserva de ley. Por otro lado, la relación entre “gasto deducible” y “gasto necesario” no siempre era absoluta en la determinación del rendimiento neto. Esta circunstancia precisó que la propia norma con rango de ley contemplará los supuestos específicos carentes del requisito de “gasto necesario”. Esta carencia suponía que la “necesidad del gasto no siempre se encontraba recogida en el presupuesto normativo que posibilitaba la minoración de los rendimientos íntegros. Esta situación fue advertida por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes que incorporó al texto regulador de la Ley del Impuesto la relación de gastos deducibles contenida en la disposición reglamentaria²⁶⁹. En otro orden de cosas, cabe señalar que, la regulación comentada mantuvo el límite vinculado a la cuantía de los rendimientos íntegros para los gastos deducibles derivados de los intereses de capitales

²⁶⁹ La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes en su artículo decimoprimer o modifica el artículo 21.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias que queda como sigue <<para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes: a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes: Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación. Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien o derecho productor de los mismos y no tengan carácter sancionador. Los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente. Las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales y los gastos de reparación y conservación. b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por 100 sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo. En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. No obstante, el importe máximo deducible por la totalidad de los gastos no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros>>.

ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes de naturaleza inmobiliaria. Además, esta ordenación incorporó como objeto del gasto deducible a todos los derechos y facultades de uso o disfrute de los que procedieran los rendimientos. En este último supuesto se admitía como gasto deducible a aquellos importes correspondientes a la depreciación en la parte proporcional al valor de adquisición con el límite de la cuantía determinada por los rendimientos íntegros. Posteriormente, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes estableció una limitación referida a los importes correspondientes al deterioro sufrido por el uso o transcurso del tiempo en los bienes y derechos de los que procedieran los rendimientos. En contraposición a esta previsión normativa se encontraban los gastos derivados de los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes de naturaleza inmobiliaria que carecían de limitación alguna en su aplicación. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio contemplaba al igual que la regulación anterior a dos grupos de gastos deducibles. Por una parte, los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. De otra, las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo siempre que respondieran a su depreciación efectiva. No obstante, conviene señalar que el primer grupo señalado tiene un carácter enunciativo y no excluyente de otros gastos no recogidos expresamente²⁷⁰. El segundo grupo se configuró como una serie de importes deducibles de carácter cerrado y limitado conforme a las

²⁷⁰ El artículo 21.1.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio contempla como gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros a los siguientes <<los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación. Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien o derecho productor de los mismos y no tengan carácter sancionador. Los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente. Las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales y los gastos de reparación y conservación>>.

disposiciones reglamentarias²⁷¹. Adicionalmente conviene destacar una serie de gastos que tienen un “origen normativo” establecido por la propia regulación del Impuesto²⁷². Este es el caso de los arrendamientos de bienes inmuebles sin derecho a revisión del pago del alquiler. A este respecto GARCÍA BERRO señala que *<<cuando los rendimientos provengan de contratos de arrendamiento de inmuebles de fecha anterior al 9 de mayo de 1985, sin derecho a la revisión de la renta, de conformidad con la Ley de Arrendamientos Urbanos, se podrá deducir adicionalmente como gasto, en concepto de compensación, la cantidad que corresponda a la amortización del inmueble (disposición transitoria 3ª LIRPF)>>*²⁷³. En relación a los gastos deducibles derivados de los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes de naturaleza inmobiliaria, cabe señalar que esta regulación retorna al límite de la cuantía de los rendimientos íntegros de capital inmobiliario. También, esta regulación incorporó una previsión consistente en la posibilidad de deducir el exceso de los intereses no permitidos por la Ley en los cuatro años siguientes²⁷⁴. Este planteamiento normativo responde a la consideración del plan de financiación en la adquisición de un inmueble realizado por el contribuyente²⁷⁵. Adicionalmente, cabe señalar que esta

²⁷¹ Por su parte, el artículo 21.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio considera gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros a *<<las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por 100 sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo>>*.

²⁷² La disposición transitoria tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establece que *<<en la determinación de de los rendimientos del capital inmobiliario derivados de contratos de arrendamiento celebrado con anterioridad al 9 de mayo de 1985, que no disfruten del derecho a la revisión de la renta del contrato en virtud de la aplicación de la regla 7ª del apartado 11 de la disposición transitoria segunda de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, se incluirá adicionalmente, como gasto deducible, mientras subsista esta situación y en concepto de compensación, la cantidad que corresponda a la amortización del inmueble>>*.

²⁷³ En GARCÍA BERRO, F.: *<<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>*, ob. cit., p.154.

²⁷⁴ Véase el artículo 23.1.a), en su número primero de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

²⁷⁵ Respecto a la limitación de los gastos deducibles de los intereses de capitales ajenos RUIZ-JARABO COLOMER señala que *<<la existencia del citado límite para la deducción de intereses es objeto de diversas críticas. De entre éstas, destacaremos aquéllas según la cual la aplicación anual del límite resulta contradictoria al carácter plurianual de un plan de financiación*

ordenación mantuvo la limitación de gastos deducibles por depreciación de los derechos y facultades de uso o disfrute en función del rendimiento íntegro de capital inmobiliario obtenido por el contribuyente. Esta previsión normativa se explica a partir de la limitación establecida por la Ley a la aplicación del principio de conservación de la fuente generadora de las rentas. En este caso, los gastos no pueden superar, por lógica, a los rendimientos íntegros obtenidos del capital inmobiliario. Esta medida es congruente con el tratamiento diferenciado de los diferentes rendimientos que integran el concepto de “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El estudio de los gastos deducibles aplicables a los rendimientos íntegros de capital inmobiliario posibilita la determinación del rendimiento neto. La determinación de este componente de la “renta gravable” continúa con la aplicación de las reducciones sobre el rendimiento neto de capital inmobiliario.

2. Las reducciones sobre los rendimientos netos

Las reducciones aplicadas sobre los rendimientos netos de capital inmobiliario se vinculan con un tratamiento específico de las rentas irregulares materializadas en un período impositivo. Esta técnica pretende atenuar la progresividad manifestada por aquellas rentas de capital inmobiliario generadas de forma irregular en el tiempo pero que se ponen de relieve en un período impositivo en concreto. Una vez aplicada la reducción sobre la renta neta de carácter irregular se integra con el resto de rendimientos netos generados en el período impositivo. Todas las rentas así conformadas posibilitan la determinación del rendimiento neto de capital inmobiliario como un componente de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las reducciones sobre los rendimientos netos del capital inmobiliario se han incorporado al ordenamiento a través de la regulación contenida en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Esta técnica tiene su origen en las

de la adquisición de un inmueble, así como supone olvidar que los intereses satisfechos un año son el origen de los ingresos obtenidos en los siguientes>>». En RUIZ-JARABO COLOMER, I.: <<Rendimientos de capital inmobiliario>>, ob. cit., p.219.

propuestas recogidas en el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 1998²⁷⁶. Este documento pretendía con esta propuesta atenuar la carga tributaria de un rendimiento generado irregularmente en el tiempo que se materializaba en un período impositivo determinado junto con las rentas regulares. Los criterios determinantes para la aplicación de estas reducciones se encuentran <<en la generación de los rendimientos de forma irregular en el tiempo o, en un período superior a los dos años>> y en <<aquellos supuestos calificados reglamentariamente, como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo>>²⁷⁷. La diversidad normativa de supuestos referidos a los rendimientos irregulares propició la elaboración de acepciones específicas para su diferenciación con las rentas regulares. A este respecto SIMÓN ACOSTA distingue <<dentro de los rendimientos irregulares se comprenden dos categorías: los rendimientos plurianuales, que son aquellos cuyo período de generación es superior a dos años, siempre que no se obtengan de forma periódica o recurrente; y los rendimientos extraordinarios, que son aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo>>²⁷⁸. La observación reseñada se fundamentaba en el establecimiento de unos criterios generales por la ley examinada, para la determinación de la irregularidad del rendimiento a la vez que en el reglamento del Impuesto recogía una lista cerrada de supuestos. La delimitación estricta realizada por el reglamento suponía la exclusión de otros supuestos de irregularidad temporal

²⁷⁶ En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p.121.

²⁷⁷ El Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su artículo 14 que <<se consideran rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo: a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio. b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble. c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio>>.

²⁷⁸ A este respecto SIMÓN ACOSTA ha resaltado el diferente tratamiento de ambas acepciones en <<los rendimientos plurianuales no son objeto de reducción cuando se obtienen de forma recurrente o periódica. Atendida la finalidad de la norma hay que entender que aquí se incluyen solamente aquellos rendimientos que se devengan regularmente en períodos de hasta dos años a pesar de que se generen siempre en períodos superiores a dos años>>, mientras que <<los rendimientos extraordinarios sólo se consideran irregulares cuando así se califiquen reglamentariamente>>. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.161.

calificados de “excepcionales” por la doctrina científica²⁷⁹. En consecuencia, dicha técnica normativa motivó dificultades interpretativas en la calificación jurídico-tributaria de determinados supuestos. Las soluciones para evitar estos problemas se asentaban en la incorporación de una descripción genérica del rendimiento irregular junto con el establecimiento de una lista abierta de supuestos de carácter no excluyente²⁸⁰. Adicionalmente, esta regulación contenía una previsión normativa para determinar la irregularidad temporal en el caso de rendimientos cobrados de forma fraccionada²⁸¹. Estos rendimientos se consideraban irregulares cuando el cociente resultante de dividir el número de años correspondientes al período de generación entre el número de “períodos impositivos” en que se fraccionen los cobros fuera superior a dos. Con esta medida, como ha puesto de relieve DE LA PEÑA VELASCO <<se pretende evitar que, al poder imputar el rendimiento que se cobra fraccionadamente, (...) a cada uno de los períodos impositivos en que efectivamente se cobre, se pueda mediante este mecanismo disfrutar por una parte de la ventaja que representa la reducción del rendimiento neto al tiempo que no soportan los inconvenientes derivados de aplicar la tarifa general (y por tanto un tipo marginal superior) a rendimientos que, en puridad corresponden a otro período impositivo>>²⁸². El tratamiento tributario de los rendimientos cobrados de forma fraccionada en el tiempo se reconduce hacia un período impositivo determinado a través de las reducciones. La aplicación de las reducciones en el rendimiento neto de capital inmobiliario se realizaba a través

²⁷⁹ En este sentido PÉREZ ROYO presenta un supuesto referido a <<la indemnización recibida del inquilino por resolución anticipada del contrato de arrendamiento>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.160.

²⁸⁰ A este respecto, DE LA PEÑA VELASCO, G.: <<Los rendimientos de capital inmobiliario>>, ob. cit., p.337. En cualquier caso, el carácter cerrado de los supuestos irregulares se ha mantenido con el desarrollo reglamentario de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio a través de la expresión <<exclusivamente los siguientes>> al igual que la regulación anterior. Por tanto, las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prescinden, de forma absoluta de cualquier otro supuesto expresamente no recogido en dicha ordenación. Tal previsión debe entenderse, como una cautela adoptada en la norma, para evitar la reducción del gravamen en aquellos supuestos aparentemente irregulares pero que carecen de tal condición.

²⁸¹ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 21.2, en su último apartado que <<el cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan>>.

²⁸² En DE LA PEÑA VELASCO, G.: <<Los rendimientos de capital inmobiliario>>, ob. cit., p.337.

de la aplicación de un coeficiente reductor del 30 por ciento sobre los rendimientos originados. Como se ha puesto de manifiesto, el requisito aplicativo de la reducción se realizaba sobre un rendimiento generado en un período superior a los dos años o calificado reglamentariamente como generados de forma notoriamente irregular en el tiempo²⁸³. La Ley 46/2002, de 18 de julio, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes recogía este planteamiento técnico pero elevó el porcentaje reductor hasta el 40 por ciento. La reforma reseñada *<<introduce un incentivo adicional para incrementar la oferta de las viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres>>* como señalaba la exposición de motivos de la citada norma. Este incentivo consistía en la aplicación de una reducción del 50 por ciento sobre los rendimientos netos en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio mantuvo la aplicación del coeficiente reductor sobre los rendimientos netos de capital inmobiliario por causa de la irregularidad” de la renta. Esta ordenación estableció la reducción aplicable sobre el rendimiento neto del capital inmobiliario en el 40 por ciento. De la misma manera, la citada reducción se aplicaba sobre los rendimientos originados en un período superior a los dos años o calificados reglamentariamente como generados de forma notoriamente irregular en el tiempo. También, esta regulación continuó con el tratamiento de las rentas irregulares y la reducción específica para las rentas derivadas del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda que la ordenación anterior. La novedad regulatoria es el incremento de la reducción del 100 por cien para las rentas derivadas del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda. En este caso el requisito aplicativo de dicha reducción se encontraba vinculado a la edad y a los rendimientos netos del trabajo o de

²⁸³ El artículo 22.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía que *<<los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por 100>>*.

actividades económicas del arrendatario²⁸⁴. Sin embargo, la reforma del tributo realizada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias estableció una serie de limitaciones en el tratamiento de la irregularidad de los rendimientos netos de capital inmobiliario. La primera retoma el coeficiente reductor del 30 por ciento sobre los rendimientos originados en un período superior a los dos años o calificados reglamentariamente como generados de forma notoriamente irregular en el

²⁸⁴ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establece en su artículo 23. 2. que <<1.º En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 50 por ciento. Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente. 2.º Dicha reducción será del 100 por ciento, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el período impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples. El arrendatario deberá comunicar anualmente al arrendador, en la forma que reglamentariamente se determine, el cumplimiento de estos requisitos. Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en este número 2.º 3. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento. El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan>>. Por su parte, la Ley 39/2010, de 22 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (Boletín Oficial del Estado de 23 de diciembre de 2010) con efectos desde 1 de enero de 2011 y de vigencia indefinida, modifica el apartado 2 del artículo 23, de tal forma que <<2.1.º En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente. 2.º Dicha reducción será del 100 por ciento, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 30 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el período impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples. El arrendatario deberá comunicar anualmente al arrendador, en la forma que reglamentariamente se determine, el cumplimiento de estos requisitos. Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en este número 2º>>. De forma adicional esta norma añadió una nueva disposición transitoria decimonovena a la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio con el siguiente contenido <<Disposición transitoria decimonovena. Reducción por arrendamientos procedentes de contratos anteriores a 1 de enero de 2011 A efectos de la aplicación de la reducción del 100 por 100 prevista en el número 2.º del artículo 23.2 de esta Ley, la edad del arrendatario se ampliará hasta la fecha en que cumpla 35 años cuando el contrato de arrendamiento se hubiera celebrado con anterioridad a 1 de enero de 2011 con dicho arrendatario>>.

tiempo. La segunda modificación estableció un límite de 300.000 euros anuales para la aplicación de la reducción referida a la generación de rendimientos irregulares. La tercera y última novedad suprimió la reducción del 100 por cien para las rentas derivadas del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda vinculada a la edad y a los rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas del arrendatario. En su lugar, esta regulación estableció una reducción única del 60 por ciento por causa del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda por el arrendatario

Las reducciones sobre el rendimiento neto del capital inmobiliario se aplican en aquellas rentas generadas de forma irregular en el tiempo. Una vez aplicada la reducción sobre las rentas irregulares este procedimiento posibilita su integración con el rendimiento neto obtenido en el periodo impositivo de forma regular. La integración de los rendimientos netos de carácter regular e irregular permite obtener el rendimiento neto reducido de capital inmobiliario. Este último rendimiento es un componente de la "renta gravable del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

III. RENDIMIENTO DEL CAPITAL MOBILIARIO

La regulación de los rendimientos de capital mobiliario se encuentra diferenciada del resto de componentes de la renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El tratamiento tributario vigente deriva de la evolución de gravámenes independientes sobre los bienes patrimoniales de las personas físicas. Desde esta perspectiva interesa el examen de los precedentes normativos porque su estudio posibilitará la determinación de sus particularidades respecto de otros componentes de la “renta gravable”. También, este análisis es necesario porque las rentas de capital mobiliario e inmobiliario se encuentran reunidas bajo una expresión común referida a los “rendimientos de capital” en las ordenaciones del tributo. La expresión común se recoge en la regulación del hecho imponible de todas las regulaciones del Impuesto que no diferencian entre rendimientos de capital inmobiliario o mobiliario²⁸⁵. La diferenciación y tratamiento específico de ambos rendimientos se encuentra en la determinación de la “renta gravable” de las ordenaciones del Impuesto²⁸⁶. La imposición sobre las rentas de naturaleza mobiliaria ha sido regulada con mayor retraso que otras manifestaciones de riqueza de las personas físicas en el ordenamiento tributario. Ello se debe en parte al predominio de los gravámenes sobre los bienes inmuebles que configuraron originariamente nuestro sistema fiscal. De otra, a la exclusión de gravamen de las rentas mobiliarias, respecto de otras fuentes de riqueza que se consideraban más adecuadas para realizar la imposición tributaria²⁸⁷.

²⁸⁵ El artículo 6.2. de la vigente ordenación aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio dispone que <<componen la renta del contribuyente: (...) b) Los rendimientos del capital>>.

²⁸⁶ La determinación de la “renta gravable” se plasmó en Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. También en la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

²⁸⁷ A este respecto SANZ GADEA ha puesto de relieve que <<la tributación del ahorro es una cuestión clásica en la Hacienda Pública, cuya primera reflexión ampliamente difundida fue establecida por STUART MILL en su célebre polémica con los funcionarios. Sostenía STUART MILL que para obtener un trato igual y equitativo había que declarar exenta la parte ahorrada de la renta. La regla de excluir el ahorro, formulada por STUART MILL, llevaba aparejada otra, según la cual, el ahorro quedaría sometido al impuesto en el momento en que se consumiese>>. En SANZ GADEA, E.: <<La base del ahorro en el contexto de las reformas del IRPF>>, ob. cit., p.13.

La diferenciación de las rentas de capital se presentaba de forma difusa incluso durante la reforma tributaria de 1845 al regularse esta materia mediante impuestos independientes. De esta etapa se puede señalar como primera referencia a la ordenación establecida por la Ley municipal de 20 de agosto de 1870, reguladora del Repartimiento General de Utilidades²⁸⁸. A este respecto GOTA LOSADA ha señalado que <<el Repartimiento General de Utilidades tiene un gran valor, porque constituye un antecedente directo de las normas que posteriormente servirían para determinar las bases imponibles de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades y de la Contribución General sobre la Renta>>²⁸⁹. Este gravamen tenía como objetivo suplir la carencia de recursos económicos de las Haciendas municipales cuando se producía una ausencia de ingresos suficientes para sostener el presupuesto de gastos. En este sentido se puede afirmar que las Haciendas municipales se anticiparon a la Administración estatal en la aplicación de impuestos de carácter personal²⁹⁰. La ordenación definitiva de los gravámenes dispersos se inició con la reforma tributaria de 1900 que introdujo en el sistema fiscal a la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Este gravamen suponía la unificación

²⁸⁸ El tratamiento de las rentas de capital se puede distinguir en la enumeración de las utilidades que formaban parte la ordenación establecida por la Ley municipal de 20 de agosto de 1870, reguladora del Repartimiento General de Utilidades en las siguientes <<a) las retribuciones de los valores dados a préstamo y, en particular, los intereses de las Deudas públicas de los Estados y de las Corporaciones administrativas, incluso las del Ayuntamiento del Municipio de la imposición; los intereses de obligaciones de Compañías o de particulares; los de cédulas hipotecarias; los de préstamos tengan o no garantía real; los de depósito, cuentas corrientes e imposiciones de ahorro; los descuentos y las primas de amortización; las rentas vitalicias u otras temporales que tengan causa la imposición de capitales y las demás utilidades de naturaleza análoga (...), c) Los rendimientos de la propiedad intelectual y los procedentes de la posesión de patentes, marcas de fábrica y concesiones administrativas (...), g) Los dividendos y las demás percepciones de los beneficios de las Compañías mercantiles y de las Cooperativas que correspondan a sus socios como tales; rentas de bonos de disfrute; de acciones de fundador y cualquiera otras participaciones en los beneficios de las referidas compañías y los beneficios de las cuentas en participación. Se exceptúan los beneficios repartidos a sus cooperadores por las Sociedades cooperativas, cuando la norma de distribución sea distinta de la participación de aquéllos en el haber social de éstas, y los dividendos distribuidos a sus asegurados por las Compañías de seguros>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p.166.

²⁸⁹ *Ibidem*, p.164.

²⁹⁰ En este sentido se manifiesta la exposición de motivos del proyecto BUGALLAL de reforma del Impuesto de Cédulas personales al señalar que <<es curioso que en nuestro sistema de impuestos falta un elemento de tributación personal. El Impuesto de Cédulas personales fue cedido a los Ayuntamientos por las Leyes de 1907 y 1911, y con esta cesión se ha dado lugar a que, mientras el Estado carece de todo impuesto de carácter personal, los Municipios dispongan de dos: el de Cédulas y el de Inquilinato>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p.174.

tributaria de diferentes manifestaciones de riqueza entre las que se encontraba la imposición sobre las rentas del capital. La citada Contribución en su Tarifa II gravaba las rentas procedentes del capital que se conformó con impuestos anteriores²⁹¹. Esta regulación fue objeto de reformas que posibilitaron su convivencia con disposiciones posteriores como la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta. La novedad de esta nueva ordenación radicaba en la determinación del gravamen sobre la suma anual de los ingresos o rendimientos que el sujeto “perciba”. Respecto al tratamiento de las rentas de naturaleza mobiliaria, cabe poner de manifiesto la falta de diferenciación respecto de otros ingresos. Ello se desprende de la expresión recogida en dicha regulación referida a los rendimientos procedentes entre otros <<de los capitales no comprendidos>> en el gravamen de los bienes inmuebles²⁹². Sin embargo, a pesar de la ausencia de una denominación específica para referirse a las rentas mobiliarias se puede destacar su futura relevancia en la delimitación de dichos rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁹³. La Contribución General sobre la Renta fue

²⁹¹ Como recuerda FERREIRO LAPATZA <<la tarifa segunda se construyó sobre la base del impuesto sobre los intereses de la Deuda Pública, creado con anterioridad, y de los epígrafes de la tarifa de la Contribución Industrial, que gravaban los intereses del capital dado en préstamo y los dividendos del capital representado en acciones>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, ob. cit., p.189.

²⁹² El artículo 5 de la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta señalaba que <<para la determinación de la renta imponible se computará al sujeto de gravamen la suma anual de los ingresos o rendimientos que perciba procedentes de: a) De la propiedad, posesión, uso o disfrute de inmuebles y derechos reales, incluso el valor de la habitación en casa propia. b) De los capitales no comprendidos en el epígrafe anterior>>.

²⁹³ El artículo 11 de la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta disponía que <<se comprenderán como ingresos procedentes de capitales los intereses y, en general, las retribuciones de los valores dados a préstamo. En particular, se entenderán comprendidos en este concepto, aun cuando se hallen exentos de la contribución de Utilidades procedentes del capital: los intereses y primas de amortización de las deudas públicas de los Estados y Corporaciones administrativas, con obligaciones, sean o no hipotecarias, de Compañías o de particulares; los de préstamo, tenga o no garantía real, incluso los intereses de los intereses; los de depósitos, cuentas corriente e imposiciones de ahorro; los de descuento de créditos; los de beneficios o primas de la amortización por sorteo de obligaciones con interés o sin él; las rentas vitalicias o temporales que tengan por causa la imposición de capital; los beneficios obtenidos por la diferencia entre la cotización de los valores en las operaciones al contado, y en las operaciones a plazos; los dividendos repartidos a las acciones u otras participaciones del capital de las Sociedades civiles y mercantiles, incluso las cooperativas; los beneficios obtenidos de participaciones en cuentas de comerciantes y cualesquiera otros de naturaleza análoga. Se exceptúan las cuentas corrientes de los bancos cuando éstos no abonen interés alguno. Se presumirá que constituye prima de amortización la diferencia en más que el tenedor perciba entre la última cotización oficial de los valores en cuestión y la cantidad por que se amorticen, salvo prueba documental en contrario. Caso de no existir cotización oficial, se atenderá a la diferencia entre el tipo de emisión y la cantidad en que los valores se amorticen, a menos que se acredite en documento público la adquisición de

objeto de diversas reformas que se realizaron por un lado a través de la Ley de 16 de diciembre de 1940, de reforma tributaria que incorporó un mayor control de las rentas de capital²⁹⁴. Por otro mediante, la regulación establecida en la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta que se caracterizó por una brusca disminución de la tarifa respecto a las anteriores ordenaciones²⁹⁵. La justificación de esta medida se debió a la prevalencia de una serie de estudios que atribuían a la Contribución General sobre la Renta unos efectos negativos sobre el ahorro y el desarrollo económico²⁹⁶. Los proyectos preveían la compensación de dichos efectos mediante la aplicación de desgravaciones vinculadas al fomento de actividades de inversión realizadas por las empresas²⁹⁷. Finalmente, la regulación se

aquéllos por tipo mayor. Cuando los ingresos obtenidos mediante enajenación de capitales comprenda, parcial o totalmente, estos últimos, se computará solamente el interés legal del capital enajenado, salvo en el caso del último párrafo del artículo 7º. Queda obligado el enajenante a informar, previo requerimiento de la Administración, sobre la fecha de la adquisición y precio y circunstancias de la misma. En los créditos en que no aparezca pactado interés, se computará éste en la forma siguiente: a) Cuando el prestatario se obligue a devolver cantidad superior a la recibida, se estimará la diferencia como interés del préstamo; y b) Cuando la cantidad que se obligue a devolver el prestatario se igual a la recibida se estimarán como réditos los que resultaren de la aplicación de la tasa legal del interés>>.

²⁹⁴ La Ley de 16 de diciembre de 1940, de reforma tributaria recogía el suministro de información respecto de las cuentas bancarias a la Hacienda Pública. Sin embargo, esta regulación excluyó a las cuentas corrientes o acreedoras así como a las de operaciones sobre valores mobiliarios. En consonancia con esta medida el Decreto de 28 de marzo de 1941 estableció el registro de Rentas y Patrimonios.

²⁹⁵ En este sentido RODRÍGUEZ MATA ha comparado la regulación de 1954 con las reformas anteriores de la Contribución General sobre la Renta y ha puesto de manifiesto que <<los nuevos tipos no llegan a los tres cuartos de las anteriores en las rentas más elevadas: son aproximadamente la mitad en las rentas de alrededor de las 900.000 pesetas (5.409,11 euros); se reduce a una quinta parte el gravamen para las rentas de 200.000 pesetas (1.202,02 euros) y a un décimo del anterior para las rentas inferiores a 150.000 pesetas (901,52 euros)>>. En RODRÍGUEZ MATA, E.: <<La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta>>, ob. cit., pp.26 y ss.

²⁹⁶ NAHARRO MORA señalaba respecto a la Contribución General sobre la Renta una serie de reparos entre los que señalaba como <<ultima observación y la más importante, afecta al tema candente de la renta ahorrada. Nuestro impuesto no distinguió en 1932, como quería STUART MILL, entre la renta ahorrada y la renta consumida (...) El Impuesto sobre la renta, tal como hoy se halla regulado, no colabora en la producción del ahorro como sería de desear y podría hacerlo>>. Véase para ampliación de la cuestión señalada NAHARRO MORA, J.M.: <<La contribución sobre la renta: sus repercusiones en el proceso económico y tributario nacional>>, *Derecho Financiero y Hacienda Pública*, ob. cit., pp.12 y ss.

²⁹⁷ SANZ GADEA ha resumido las desgravaciones contempladas en los proyectos de reforma de la Contribución General sobre la Renta en los siguientes: El primero de 4 de mayo de 1953 elaborado por NAHARRO MORA <<se establecía una desgravación de la fracción de cuota que produzca el 50 por 100 de aquellos rendimientos constitutivos de renta imponible que durante el ejercicio de su obtención se hubieran invertido en valores mobiliarios. En consecuencia, la renta ahorrada en su mitad, se desgravaba, a condición de que se invirtiera en valores mobiliarios, lo que equivalía a excluir de la base imponible la mitad de la renta ahorrada>>. El proyecto de mayo de 1954 elaborado por una comisión presidida por TORRES MARTÍNEZ <<establecía un conjunto de desgravaciones, y entre ellas las relativas a rendimientos de negocios comerciales e industriales, las inversiones en mejoras permanentes

decantó por una disminución de los tipos de gravamen en lugar de la aplicación de minoraciones fiscales. También, la ausencia de desgravaciones en la Contribución se explicaba por la vigencia de regulaciones complementarias que recogían incentivos tributarios aplicables a las sociedades²⁹⁸. Con todo, las reformas posteriores incorporaron disposiciones vinculadas al fomento de la inversión en las empresas²⁹⁹. En cualquier caso, la Contribución General sobre la Renta se configuró de forma independiente a la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria con la que convivió en el tratamiento de diversas manifestaciones de riqueza. Esta situación se mantuvo hasta la reforma tributaria llevada a cabo por la Ley de 26 de diciembre de 1957, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958-1959 y reformas tributarias que sustituyó a la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria por una serie de impuestos específicos. La citada reforma estableció un Impuesto sobre las Rentas del Capital que se formó a partir de los gravámenes anteriormente encuadrados en la Tarifa II de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Posteriormente, la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema

de explotaciones agrícolas, y las inversiones en valores mobiliarios cotizados en Bolsa oficial. para practicar las desgravaciones se preveían unas “escalas desgravatorias, cuyos coeficientes máximos no podrán exceder del 50 por 100, no ser inferior al 15 por 100 de las cuotas parciales respectivas, sin que las inversiones computables, en su caso, puedan ser superiores al 60 por 100 de la renta imponible (...) Puede observarse que esta desgravación responde igualmente al criterio de eximir, total o parcialmente, la renta ahorrada>>. Finalmente, el proyecto de agosto de 1954, <<establecía una desgravación de la parte de cuota líquida que produzcan los rendimientos constitutivos de rentas imponibles que, durante el ejercicio de su obtención, se hubieren invertido en valores mobiliarios, calculados según la siguiente escala (...) La inversión computable no podría ser superior al 60 por 100 de la base imponible y, además, se preveía el gravamen para el caso de desinversión por tal la constitución de préstamos personales, hipotecarios sobre inversiones o la apertura de cuentas de crédito con garantía de las mismas o sin ella>> En SANZ GADEA, E.: <<La base del ahorro en el contexto de las reformas del IRPF>>, ob. cit., pp.14 y ss.

²⁹⁸ A este respecto SANZ GADEA ha resaltado que <<los efectos negativos que la imposición sobre la renta podría infligir al ahorro fue uno de los temas esenciales del debate que precedió a la aprobación de la Ley de 16 de diciembre de 1954, si bien ya con anterioridad habían sido aprobadas medidas de fomento fiscal de las inversiones, básicamente contenidas en la ley de 19 de septiembre de 1942, por la cual se excluían de la base imponible de la Contribución General sobre la Renta la parte de los beneficios obtenidos por las empresas individuales sujetas a la Tarifa III de Utilidades destinadas a la reserva para capitalización>>. *Ibíd*em, p.13. En definitiva la “reserva de capitalización” suponía la ausencia de tributación, por la Contribución General sobre la renta, de una parte de los beneficios de las empresas individuales destinados a la reserva especial de capitalización. *Ibíd*em, p. 15.

²⁹⁹ En este sentido GOTA LOSADA señala que <<el artículo 3º de la Ley de 26 de diciembre de 1958, que por primera vez en nuestra imposición personal (Contribución General sobre la Renta) admitió la desgravación por inversiones, mediante suscripción de determinados valores mobiliarios>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p.383.

Tributario implantó el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas que sustituyó a la Contribución General sobre la Renta. La novedad de esta regulación consistía en que los distintos impuestos se consideraban gravámenes a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas³⁰⁰. Los conceptos de rendimientos sujetos en los Impuestos a cuenta se consideraban incluidos en el concepto de “renta” del Impuesto general. El criterio determinante para la articulación de este modelo tributario se basaba en que las diversas manifestaciones de riqueza solamente se gravaban por un impuesto de los denominados a cuenta³⁰¹. A este respecto ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA señala que *<<de conformidad con el principio que llamamos de “distribución horizontal” de los impuestos de producto, que la Ley denomina “a cuenta” según el cual un mismo producto sólo puede ser objeto de gravamen por un solo impuesto “a cuenta” o de producto>>*³⁰². Este criterio general contenía una excepción aplicable a las rentas de capital en relación con los rendimientos de las actividades y beneficios comerciales que se desprendía de la interpretación de ambas regulaciones. Es decir, un mismo rendimiento se gravaba por el Impuesto sobre las rentas del capital así como en el Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales. La imposición por ambos tributos derivaba del alcance de las expresiones de “gravamen efectivo” y “exclusivo” recogidas en las regulaciones del Impuesto sobre las rentas del capital así como en el Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales³⁰³. En este caso, la interpretación adecuada de la expresión “exclusivamente” se

³⁰⁰ El Impuesto sobre las Rentas del Capital se convierte en un gravamen a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁰¹ En este caso, la regulación se encontraba en el Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital.

³⁰² En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *<<Nueva estructura del sistema tributario español>>*, ob. cit., pp.104 y ss.

³⁰³ La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario establecía en su artículo 59.3, 1º que *<<no tributarán por el Impuesto sobre las rentas del capital los rendimientos que, por su naturaleza u origen, hayan de gravarse por cualquiera de los restantes impuestos a cuenta, enumerados en el artículo segundo de esta Ley, siempre que se acredite su gravamen efectivo en alguno de ellos>>*. Por su parte el apartado segundo del mismo precepto disponía que *<<se exceptúa de lo dispuesto en el número anterior el supuesto de que los rendimientos se encuentren gravados exclusivamente por el impuesto sobre actividades y beneficios comerciales, en su cuota fija o de licencia>>*. En este sentido ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA señala que dicha reglamentación *<<habrá de concretar qué alcance ha de darse a las expresiones “gravamen efectivo” y “gravados exclusivamente” pues los supuestos de exención total y de no exacción de la cuota por beneficios, puedan provocar criterios aplicativos diferentes>>*. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *<<Nueva estructura del sistema tributario español>>*, ob. cit., p.107.

reconducía hacia los rendimientos gravados por la licencia fiscal del Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales³⁰⁴. Especial referencia merece el tratamiento de las desgravaciones del ahorro en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas por su novedad en la imposición tributaria. Este gravamen recogía una serie de desgravaciones de carácter general vinculadas al ahorro y la inversión³⁰⁵. Esta medida se justificaba como ha puesto de relieve GOTA LOSADA en <<la necesidad de fomentar el desarrollo económico y social de España ha impulsado al legislador a conceder una serie de medidas de fomento de las inversiones que consisten fundamentalmente en desgravar, dentro de ciertos límites, la parte de renta que se ahorre y se destine a inversiones>>³⁰⁶. La ordenación establecía tipos de gravamen de carácter proporcional para los supuestos contenidos en la regulación de las “rentas de capital” en sustitución de la escala gradual de la ordenación anterior. En coordinación con estas medidas, el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas establecía la posibilidad de minorar los ingresos con los gastos derivados de los intereses de las deudas contraídas para financiar

³⁰⁴ En este sentido se refería el artículo 5.1 del Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital.

³⁰⁵ El artículo 38 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<1. Se desgravará la parte de renta invertida durante el período de la imposición que corresponda a: a) El desembolso para la suscripción de los valores mobiliarios que expresamente acuerde el Ministerio de Hacienda, en armonía con las normas establecidas por el Gobierno. b) La adquisición y suscripción de valores públicos o privados de renta fija o variable, con cotización calificada en Bolsa. c) Mejoras para aumento de la productividad en las explotaciones agrarias cuyos ingresos se hayan computado al contribuyente. 2. La totalidad de las inversiones afectadas por esta desgravación no podrá superar, en conjunto, el 25 por 100 de la base imponible determinada en virtud de los ingresos declarados. 3. La cuantía de la desgravación se determinará aplicando el tanto por ciento que dentro del límite del apartado anterior represente la renta invertida respecto de la base imponible, a la diferencia entre la cuota obtenida conforme al artículo 33 y los impuestos a cuenta deducibles. 4. No se aplicará esta desgravación cuando en la liquidación definitiva prevalezca la base imponible estimada por signos externos. 5. Las inversiones desgravadas en los impuestos a cuenta serán compatibles con la prevista en este artículo, que se practiquen, en todo caso, con independencia de aquéllas>>.

³⁰⁶ GOTA LOSADA clasifica las desgravaciones en función de dos niveles <<a) En los Impuestos a cuenta, donde se admite la desgravación por dotación al Fondo de Previsión o reserva para inversiones de exportación de las rentas industriales o comerciales, y de inversiones agrícolas que se financien con rentas derivadas de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales. b) En el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, donde se concede plena eficacia a las desgravaciones concedidas en los impuestos a cuenta, deduciendo de la cuota de aquél, la cuota no pagada en estos impuestos, como consecuencia de las indicadas desgravaciones. Además, en el Impuesto General sobre la Renta se pueden ampliar las anteriores desgravaciones a la parte progresiva de su cuota, y se conceden desgravaciones por adquisición de determinados valores mobiliarios>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p.384.

inversiones³⁰⁷. Esta regulación respondía al modelo de gravamen sobre la renta consumida articulada a través de desgravaciones sobre determinados “activos registrados” en los términos señalados por el Informe MEADE³⁰⁸. Otro aspecto interesante a destacar es la figura del “patrimonio familiar” de carácter mobiliario o agrícola recogida en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. El patrimonio familiar se configuraba como una auténtica desgravación en el Impuesto general. La articulación técnica se realizaba mediante la aplicación de una reducción en la base imponible del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas que daba lugar a la base liquidable. La reducción del “patrimonio familiar” de carácter mobiliario se aplicaba sobre los valores públicos y privados de renta fija o variable con cotización calificada en Bolsa. Mientras que el “patrimonio familiar” de carácter agrícola se encontraba constituido por las fincas rústicas cultivadas directamente por el propietario con exclusión de las explotaciones en aparcería³⁰⁹. La recuperación normativa de esta medida se puede encontrar en la regulación de las sociedades patrimoniales contenida en el Impuesto sobre Sociedades que permitía establecer un tratamiento diferenciado en la gestión de patrimonios familiares³¹⁰. Por último cabe destacar la influencia de la Ley

³⁰⁷ El artículo 17.1 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que <<de la suma de ingresos que se consideren obtenidos en el período de la imposición, en cuanto no hayan sido deducidos en la estimación de bases de los impuestos a cuenta, se deducirán los siguientes gastos (...)>>. A este respecto, la letra d) del mismo precepto señalaba a <<los intereses de deudas contraídas para financiar inversiones que queden fiscalmente acreditadas y cuyos rendimientos corresponda integrar en la base imponible. Será requisito indispensable que se acredite la obligación de pagarlos con documento público o con documento privado que reúna los requisitos señalados en el artículo 1.227 del Código Civil y que justifique su tributación, o exención en su caso, por el Impuesto sobre las rentas del Capital>>.

³⁰⁸ En este sentido SANZ GADEA señala que <<los activos registrados son los siguientes: - Valores cotizados en Bolsa [art.38.1b)]. – Mejoras en explotaciones agrarias [art.38.1 c)]. – Activos empresariales afectos a la previsión para Inversiones [art.38.1 d)]. – Valores designados por el Ministerio de Hacienda [art.38.1 a)]. Obsérvese que el importe de la deducción crece a medida que lo hace la renta, lo cual es congruente en el marco del modelo de renta consumida o gastada>>. En SANZ GADEA, E.: <<La base del ahorro en el contexto de las reformas del IRPF>>, ob. cit., pp.18 y ss.

³⁰⁹ En cuanto al importe del Patrimonio familiar cabe destacar que <<la cuantía máxima del patrimonio familiar será la de 600.000 pesetas (3.606,07 euros), incrementada en 60.000 pesetas (360,61 euros) por cada hijo con derecho a las desgravaciones>> con carácter general. En el artículo 29 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

³¹⁰ El régimen de sociedades patrimoniales fue introducido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades por el artículo 62 de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Posteriormente, este régimen

50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal en la regulación de las rentas de capital mobiliario al contemplar el levantamiento del secreto bancario que fundamentalmente afectaba a este tipo de rendimientos. Por lo demás, los supuestos contemplados en el Impuesto General conformarán los rendimientos de capital mobiliario de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³¹¹. A tal fin, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas suprimió los gravámenes generales y los impuestos a cuenta entre los que se encontraba el Impuesto sobre las Rentas de Capital³¹². La primera ordenación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contemplaba a los rendimientos de capital mobiliario como un componente más del concepto de “renta” en el hecho imponible. Sin embargo cabe poner de manifiesto que los rendimientos de capital mobiliario han sido objeto de numerosas modificaciones desde su configuración inicial hasta la ordenación vigente aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Entre las modificaciones más relevantes se encuentra el tratamiento diferenciado de los supuestos contenidos en los rendimientos de capital mobiliario. La diferenciación tributaria se basa en la aplicación de la tarifa del Impuesto de carácter progresivo para determinados supuestos que carecen de la característica propia de este tipo de rentas al equipararse, en cierta medida, con los rendimientos de actividades económicas. Mientras que a los rendimientos netamente mobiliarios se aplican tipos de gravamen proporcionales. El tratamiento diferenciado de los rendimientos de capital netamente mobiliarios se basa en la libertad de movimientos de capitales de la

tributario fue suprimido por la disposición derogatoria 2ª.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, con efectos desde el 1 de enero de 2007. Finalmente, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades reguló las sociedades patrimoniales como entidades ajenas a la realización de actividades económicas.

³¹¹ Entre estos supuestos se encuentran; los dividendos o participaciones de los socios de toda clase de sociedades, intereses, prima de amortización de la Deuda Pública, rentas vitalicias y temporales, rendimientos de la propiedad intelectual e industrial, contratos de asistencia técnica, arrendamiento de minas además del arrendamiento u subarriendo de bienes muebles.

³¹² La Disposición Transitoria uno, a) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas suprimió el Impuesto sobre las Rentas del Capital.

Unión Europea³¹³ y en su consideración de instrumentos para la consecución del crecimiento económico³¹⁴.

Una vez examinado el origen y evolución de la imposición tributaria de este tipo de rentas corresponde el estudio de los rendimientos del capital mobiliario en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este análisis posibilitará la determinación de su composición y su diferenciación respecto de otros componentes de la “renta gravable”. A tal fin se estudia a continuación, la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario. Como es sabido este rendimiento es un componente de la “renta gravable” cuyo objeto de estudio tiene como finalidad determinar su composición. El rendimiento neto de capital mobiliario se determina por la diferencia entre los rendimientos íntegros y los gastos deducibles. Por todo ello, nuestro análisis continúa con el examen de los rendimientos íntegros y los gastos deducibles de los rendimientos de capital mobiliario contemplados en las regulaciones del Impuesto. De manera complementaria a dicho análisis y con la finalidad de esclarecer la determinación del rendimiento neto se estudian las reducciones que afectan a las rentas del capital mobiliario.

1. La cuantificación del rendimiento neto

El análisis de la evolución de los gravámenes que han dado lugar a la configuración de los rentas del capital mobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puso de manifiesto su relación con otros rendimientos. A partir de esta consideración surge la cuestión de su diferenciación respecto del resto de los componentes de la noción de “renta gravable”. Los rendimientos de capital son un componente de la “renta” recogido en el hecho imponible del Impuesto. Sin embargo, el capital es un elemento que junto con el trabajo forma parte de la delimitación de los

³¹³ En este sentido se pronunció el Informe de reforma del Impuesto al señalar que <<no se plantea tanto en términos de aumentar la tasa de ahorro global de las economías domésticas como de evitar la deslocalización del ahorro nacional hacia otros mercados financieros>>. En Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio, ob. cit., p.67.

³¹⁴ A este respecto el Informe de reforma del Impuesto pone de manifiesto que <<sin un volumen suficiente de ahorro la formación bruta de capital se resentirá y se comprometerá seriamente el crecimiento futuro de nuestra economía>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p.46.

rendimientos de actividades económicas. De la misma manera, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivan en su mayor parte de la transmisión de un elemento patrimonial de carácter mobiliario o inmobiliario del contribuyente. Por tanto, el inicio de su estudio presenta numerosos interrogantes que previamente deben resolverse. La primera cuestión se refiere a su diferenciación con el resto de los rendimientos agrupados en torno a las actividades económicas. Este punto alcanza su máximo interés al integrar los rendimientos de capital a las rentas de carácter inmobiliario y mobiliario. La segunda se refiere a la calificación de las “rentas de capital” como rendimientos en la Ley del Impuesto. El tercer asunto trata de la diferenciación de los “rendimientos de capital” respecto de las “ganancias de capital”.

Como se ha puesto de relieve, la diferenciación de las “rentas de capital” con el resto de los rendimientos se fundamentaba en la distinción realizada por los hacendistas del Reino Unido. Esta diferenciación se construyó sobre los conceptos de “renta” y “capital” como manifestaciones de riqueza independientes. Para explicar estas nociones, los tratadistas recurrían a una serie de clasificaciones sobre las manifestaciones de riqueza susceptibles de imposición. Una de esas clasificaciones se basaba en la distinción entre las “rentas temporales” y las “rentas perpetuas”. Las primeras derivaban del trabajo luego dichas rentas pagaban temporalmente el impuesto. Las segundas provienen del capital y en consecuencia las rentas tributaban de forma indefinida. A este respecto GOTA LOSADA atribuye este argumento a STUART MILL para el que <<las rentas de capital dejan éste incólume, mientras que las rentas temporales se agotan con la vida de las personas>>³¹⁵. Otro argumento diferenciador se basaba en una concepción económica del Impuesto desarrollada a partir de las nociones del gravamen “por cuenta de renta” y “por cuenta de capital” elaboradas por los tratadistas³¹⁶. Los citados criterios han

³¹⁵ En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, ob. cit., pp. 94 y ss.

³¹⁶ A este respecto LANGA y GARAIZABAL señalan que el Impuesto por cuenta de renta es un <<concepto que surge como consecuencia de la naturaleza económica del Impuesto. La separación entre Impuestos por cuenta de Renta o por Cuenta de Capital, está en función del carácter de las magnitudes económicas sobre las que recae el Impuesto. Así serán impuestos por cuenta de renta aquellos que recaigan sobre la renta de las economías domésticas e instituciones sin fines de lucro, los impuestos sobre las empresas y aquellos que recaigan sobre la producción y el consumo>>. En contraposición a los impuestos por cuenta de capital

posibilitado la justificación de una discriminación negativa de las rentas de capital frente a los rendimientos del trabajo³¹⁷. Reflejo de esta concepción, en nuestro ordenamiento se encuentran las primeras manifestaciones en el informe elaborado por CALVO-SOTELO con el nombre de Impuesto de rentas y ganancias de 1926³¹⁸. Por lo que se refiere a la integración de los rendimientos inmobiliarios y mobiliarios en la noción de “rentas de capital” se encuentran los primeros antecedentes en la regulación de la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta. Esta regulación equiparó los rendimientos derivados de los bienes inmuebles con el resto de las rentas de capital³¹⁹. Desde este momento se han sucedido los textos normativos que articulaban el gravamen de los rendimientos sobre los inmuebles a través de las rentas de capital. También se encontraba esta fundamentación en el Impuesto sobre las Rentas de Capital articulado a través de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario. Las regulaciones posteriores del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogieron la diferenciación entre “rentas de capital” y el resto de los rendimientos. A la vista de todo lo anterior se puede señalar que la distinción entre “rentas de capital” y el resto de componentes recogidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se asienta en los primeros estudios de la imposición tributaria sobre el tratamiento de las diferentes manifestaciones de riqueza susceptibles de gravamen.

que <<son aquellos impuestos que recaen sobre los fondos de capital>>. En LANGA, E. y GARAIZABAL, J.M.: *Diccionario de Hacienda Pública*, ob. cit., p.149.

³¹⁷ En este sentido BUSTOS GISBERT pone de manifiesto, que el tratamiento favorable de las rentas de trabajo se justifica en que <<tienen un horizonte temporal limitado, mientras que las rentas del capital son, en principio indefinidas. Este es el argumento más convincente, pues se apoya en la idea de que al llegar la edad fijada en la legislación aplicable, el trabajador deja de participar en el proceso productivo y de obtener rentas, o las ve sensiblemente reducidas. Esto no ocurre en el caso de los intereses y otras rentas del capital, y, en cierta medida tampoco en las actividades empresariales o profesionales, donde es el sujeto pasivo quien decide cuando va a dar por finalizada su participación en la vida económica>>. En BUSTOS GISBERT, A.: *Lecciones de Hacienda Pública*, Colex, ob. cit., pp.533 y ss.

³¹⁸ El proyecto del Impuesto de rentas y ganancias se configuraba como una figura tributaria principal sustitutiva de los impuestos de producto. Véase a este respecto PONT MESTRES, M.: *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992, p.29.

³¹⁹ El artículo 5 de la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta de, 1932 señalaba que <<para la determinación de la renta imponible se computará al sujeto de gravamen la suma anual de los ingresos o rendimientos que perciba procedentes de: a) De la propiedad, posesión, uso o disfrute de inmuebles y derechos reales, incluso el valor de la habitación en casa propia>>. Por su parte la letra b) del mismo artículo establecía también como parte de la renta imponible a <<los capitales no comprendidos en el epígrafe anterior>>.

El segundo interrogante planteado se refería a la calificación de las “rentas de capital” como rendimientos en la Ley del Impuesto. La solución a esta cuestión se encuentra en la aplicación del criterio de la periodicidad en la obtención de dichos rendimientos. La renta como objeto de gravamen en el Impuesto se asienta, con carácter general, en la periodicidad. Ello supone que el Impuesto se caracteriza por ser un tributo de carácter periódico. Entre los componentes de renta que cumplen con dicho requisito se encuentran por un lado los rendimientos del trabajo y de otro a las rentas del capital en sus modalidades mobiliarias e inmobiliarias. También se aplica el criterio de la periodicidad a las rentas obtenidas de la intervención conjunta del trabajo y el capital generadoras de los rendimientos de actividades económicas. Mención especial requieren las ganancias patrimoniales que si bien se recogen en la Ley del Impuesto como un componente más de la renta. Sin embargo, cabe poner de manifiesto que se caracterizan por la irregularidad temporal en su obtención. Por tanto, las ganancias patrimoniales no son rendimientos en un sentido estricto. En este sentido se pronuncia CARBAJO VASCO al señalar que las rentas de capital <<son rendimientos porque a diferencia de los incrementos de patrimonio, constituyen rentas con un carácter más o menos periódico que, en todo caso, no suponen la extinción o transmisión de la fuente de que provienen>>³²⁰. Por tanto, el criterio de la “periodicidad” se muestra definitivo para la explicación de los componentes de la renta articulados sobre los rendimientos y las ganancias patrimoniales.

El tercer asunto que nos ocupaba era la distinción de los rendimientos de capital con las ganancias patrimoniales. El análisis anteriormente realizado puso de relieve la distinción entre ambos componentes de la renta a partir del criterio de la periodicidad. Este razonamiento se puede completar con el requisito de la desaparición o transmisión de la fuente de la renta como consecuencia de su obtención³²¹. Este argumento se basa en que la obtención

³²⁰ En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.197.

³²¹ Adicionalmente se ha mantenido por los tratadistas el criterio del “mayor valor del capital”, independientemente de su realización o permanencia en la esfera patrimonial del sujeto. En este sentido GOTA LOSADA distingue a <<las denominadas rentas de capital son distintas a las plusvalías o ganancias de capital. las primeras derivan del capital como factor autónomo (intereses y dividendos), las segundas proceden del mayor valor del capital realizado o no>>.

de los rendimientos de capital implica la permanencia de la fuente productora de dicha renta. En cambio, la obtención de las ganancias patrimoniales supone la desaparición o transmisión de la fuente de la que provienen dichas rentas. Este criterio se refuerza con la distinción entre la renta y los elementos patrimoniales que la originan. Ello elimina la posibilidad de considerar como ganancia patrimonial desde el punto de vista jurídico-tributario a los aumentos de valor experimentados por los bienes y derechos que se encuentran en la esfera patrimonial del contribuyente. A este respecto, el Tribunal Constitucional valida esta diferenciación al señalar que la renta *<<gravada por el recargo autonómico no es un bien situado en territorio alguno, hay que añadir la de que las rentas no son bienes, sino que son los bienes los que producen la renta>>*³²². El criterio de la desaparición o transmisión de la fuente explica la distinción entre los rendimientos de capital y las ganancias patrimoniales. En cualquier caso conviene dejar constancia de la ampliación de los supuestos articulados sobre los rendimientos en detrimento de los contemplados en las ganancias patrimoniales. Este proceso se inició con la regulación establecida por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias que como pone de manifiesto PEDRAZA BOCHONS *<<se inscribe en un contexto reformador caracterizado por la expansión de los rendimientos y la constricción de las ganancias, que coincide además con la propuesta de la “Comisión de expertos” de conferir una amplia base a los rendimientos del capital para homogeneizar su gravamen>>*³²³. El proceso de sistematización realizado por las sucesivas

En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del Impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p. 94. Sin embargo, la relevancia tributaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las ganancias patrimoniales se manifiesta con su realización. Por tanto, las ganancias patrimoniales no realizadas carecen de efectos en el Impuesto, independientemente que desde el punto de vista económico efectivamente existan tales aumentos patrimoniales.

³²² Véase a este respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de octubre de 1990, en su Fundamento Jurídico 5º (RTC 1990, 150). La Sentencia trae causa en el artículo 157.2 de la Constitución Española que prohíbe a las Comunidades autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su ámbito geográfico, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio.

³²³ En PEDRAZA BOCHONS, J.V.: *<<sección 2ª. Rendimientos del capital>>*, en la obra colectiva coordinada por G. ORÓN MORATAL, *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, p.161. Una de las manifestaciones de la expansión en el ámbito de aplicación de los rendimientos se manifiesta en la introducción por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias del artículo 19.1 al señalar que *<<no obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos*

normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas clasificó a los rendimientos de capital mobiliario en dos grandes grupos. La diferenciación se basaba en la aplicación de la tarifa del Impuesto de carácter progresivo para determinados supuestos que carecían de la característica propia de este tipo de rentas al equipararse con los rendimientos de actividades económicas. Mientras que a los rendimientos netamente mobiliarios se aplicaban tipos de gravamen proporcionales.

Una vez analizadas las particularidades diferenciadoras de las rentas de capital mobiliario corresponde el estudio del rendimiento neto. Como es sabido, la determinación de éste se realiza mediante la diferencia entre los rendimientos íntegros y los gastos deducibles. El rendimiento de esta forma cuantificado posibilita la determinación de un componente de la “renta neta gravable”. A tal fin se estudia a continuación a la concreción genérica de las rentas del capital mobiliario, los supuestos calificados como netamente mobiliarios y otro tipo de rendimientos aglutinados en torno a este componente. Por último con el objetivo de determinar el rendimiento neto del capital mobiliario se estudia el tratamiento de los gastos deducibles. Este último análisis es fundamental para obtener la “renta neta” como consecuencia de la aplicación de los gastos en los rendimientos íntegros del capital mobiliario. El examen de los supuestos contenidos en los rendimientos del capital mobiliario y los gastos deducibles en las regulaciones del Impuesto posibilitaran la determinación de la composición de uno de los componentes de la “renta gravable” objeto de nuestro estudio.

1.1. La articulación genérica del rendimiento íntegro

La determinación del rendimiento neto de capital mobiliario requiere el estudio de los rendimientos íntegros que serán minorados en los gastos deducibles. El rendimiento neto del capital mobiliario es un componente de la “renta neta

patrimoniales, aún cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos del capital>>. Por su parte, el artículo 19.2 de la misma disposición establecía que <<en todo caso, se incluirán como rendimientos del capital: a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente. b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el mismo>>.

gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, objeto de nuestro estudio. El análisis de los rendimientos íntegros parte del estudio de los supuestos genéricos que afectan a dichas rentas. Tal calificación responde a una delimitación generalista de los rendimientos de capital en el Impuesto³²⁴. Las diversas regulaciones han identificado a las rentas de capital con las expresiones de “utilidades” y “contraprestaciones”³²⁵. Como se ha puesto de manifiesto ambas palabras gozan de cierta ambigüedad para delimitar los rendimientos porque responden a una conceptualización amplia³²⁶. Respecto a la noción de “utilidad” se puede señalar que carece de un alcance jurídico preciso como ocurre en la delimitación de los rendimientos del trabajo. El término “contraprestación” no es una acepción exclusiva de las rentas de capital al recogerse en la mayoría de las delimitaciones de los rendimientos. De todo ello se deduce una indeterminación conceptual para referirse a las rentas de capital que se manifiesta en la inclusión en todas las regulaciones del Impuesto de la expresión *<<cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales>>*. En este sentido PEÑA VELASCO indica que *<<resulta indiferente la denominación o naturaleza de la contraprestación o utilidad, lo trascendente es su origen directo o indirecto en derechos relativos de inmuebles cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo>>*³²⁷. También, la concreción genérica de las rentas de capital se realiza a través de una delimitación negativa de dichos rendimientos. De tal forma que se califican como rentas de capital a todos

³²⁴ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establecía en su artículo 21.1 la definición de rendimientos de capital al señalar que *<<tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste>>*.

³²⁵ El término “contraprestación” aparece en la totalidad de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta desde la Ley 44/1978, de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En cambio, el término “utilidad” se incorporó con la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³²⁶ En este sentido RUIZ-JARABO COLOMER señala que se trata de *<<una definición con innegable vocación de amplitud, con un claro deseo de delimitar su contenido a fin de evitar fugas conceptuales no deseadas>>*. Así mismo señala que *<<la estimación de un rendimiento en un inmueble no arrendado encajaba con dificultad en el concepto “contraprestación”, en tanto que existen menores problemas para englobarlo dentro del concepto “utilidades y contraprestaciones”>>*. En RUIZ-JARABO COLOMER, I.: *<<Rendimientos de capital inmobiliario>>*, ob. cit., p.212.

³²⁷ En DE LA PEÑA VELASCO, G.: *<<Los rendimientos de capital inmobiliario>>*, ob. cit., p.324.

aquellos rendimientos derivados de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas. Una de las consecuencias de la deficiente concreción de las rentas de capital es la obligada y continúa delimitación particular realizada por las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La concreción de los supuestos referidos a los rendimientos de capital mobiliario se ha mantenido con carácter general en las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desde su configuración inicial. Las sucesivas ordenaciones del tributo realizaron una serie de clasificaciones de supuestos que se incluyeron en la normativa vigente del Impuesto. La primera regulación aprobada por la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contenía una declaración genérica de los rendimientos de capital mobiliario. Ello se debía a la intención del legislador de aglutinar en una definición a la totalidad de supuestos vinculados a este tipo de rendimientos³²⁸. Esta enunciación coincidía con la delimitación realizada para las “rentas de capital” en la que se encontraban integrados los rendimientos inmobiliarios. La descripción realizada pretendía establecer una definición lo más amplia posible para las rentas de capital en la que se incluyeran los rendimientos mobiliarios e inmobiliarios. A este respecto DRAKE DRAKE en relación a la delimitación de las rentas de capital señala que *<<esta consideración cierra cualquier vía de escape en la composición y determinación de las rentas de capital>>*³²⁹. La concreción genérica de los rendimientos de capital mobiliario se perfeccionó con una enumeración de supuestos recogidos por la ley³³⁰. A su vez, dicha delimitación se completó

³²⁸ El artículo diecisiete de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su apartado uno que *<<se considerarán rendimientos procedentes del capital mobiliario todas las percepciones, cualesquiera que sea su denominación, que se deriven directa o indirectamente de elementos patrimoniales de tal naturaleza, tanto bienes como derechos, cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen afectos a actividades profesionales o empresariales realizadas por el mismo>>*.

³²⁹ En DRAKE DRAKE, R.: *<<Un impuesto nuevo>>*, ob. cit., p.17.

³³⁰ El artículo diecisiete de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su apartado dos señalaba que *<<en particular, se incluirán entre dichos rendimientos: a) Los dividendos, primas de asistencia a Juntas y participaciones en los beneficios de sociedades, asociaciones o comunidades de bienes, así como cualquier otra utilidad percibida de la entidad en virtud de la condición de socio, accionista o partícipe. b) Cualquier clase de títulos jurídicos, excepto aquellos a que se refiere el penúltimo párrafo del epígrafe a) del número ocho del artículo veinte, que estatutariamente faculten para participar en los beneficios de una Sociedad, asociación, por algún concepto distinto del de la remuneración directa de los servicios prestados a la entidad, como directores, gestores, consejeros, administradores o empleados de la misma. c) La totalidad de la contraprestación, cualquiera que sea su denominación, percibida por el sujeto pasivo que proceda de capitales colocados*

definitivamente con los supuestos recogidos en el reglamento del Impuesto. El desarrollo reglamentario contempló una delimitación positiva y negativa de supuestos de carácter dinerario así como rendimientos en especie. Estos últimos derivaban de la utilización así como del consumo de bienes y servicios de forma gratuita o por precio notoriamente inferior al de mercado³³¹. Adicionalmente la delimitación reglamentaria amplió los supuestos calificados de rentas de capital mobiliario a través de los “rendimientos conjuntos”. Esta previsión reglamentaria implicaba que los rendimientos de trabajo o de carácter inmobiliario producidos conjuntamente con las rentas mobiliarias se calificaban

en cualquier clase de crédito público o privado, cuentas en toda clase de instituciones financieras, cuentas en participación, precio aplazado en compraventas u otra modalidad de imposición de capitales, incluidos los intereses acumulados por contratos de seguros de vida con capital diferido. d) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el sujeto pasivo no sea el autor, de la propiedad industrial, de la prestación de asistencia técnica y del arrendamiento de bienes, cosas, negocios o minas. e) Las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales>>.

³³¹ El artículo 54.1 del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que <<se incluirán entre los rendimientos a que se refiere el artículo anterior: a) los dividendos, primas de asistencia a Juntas y participaciones en los beneficios de Sociedades y Asociaciones, así como cualquier otra utilidad percibida de una Entidad jurídica en virtud de la condición de socio, accionista o partícipe. En todo caso, tendrá la consideración de dividendo o participación en beneficios, las cantidades entregadas a los socios, con cargo a reservas, incluidas las procedentes de regularización, que no sean objeto de capitalización. b) Los de cualquier clase de títulos jurídicos que estatutariamente faculten para participar en los beneficios, ventas, ingresos o conceptos análogos de una Entidad jurídica, por causa distinta de la remuneración del trabajo personal como Directores, Gestores, Consejeros, Administradores o empleados de la misma. c) la totalidad de la contraprestación, cualquiera que sea su denominación percibida por el sujeto pasivo que proceda de capitales colocados en cualquier clase de crédito público o privado. d) La contraprestación obtenida por el sujeto pasivo, cualquiera que sea su denominación, como consecuencia de la titularidad de cuentas en toda clase de Instituciones financieras. e) La contraprestación obtenida, cualquiera que sea su denominación, por los partícipes no gestores, en cuentas en participación, por el aplazamiento de precio en las compraventas o por cualquier otra modalidad de imposición de capitales, incluidos los intereses acumulados por contratos de seguro de vida con capital diferido. f) los procedentes de las propiedades industrial o intelectual, cuando el sujeto pasivo no sea el autor, así como los derivados de la prestación de asistencia técnica, siempre que el sujeto pasivo no utilice los derechos en el seno de su actividad empresarial o profesional en su caso. g) Los procedentes de arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas. h) Las rentas vitalicias y las temporales que tengan por causa la imposición de capitales. i) La utilización o el consumo de bienes o servicios de forma gratuita o por precio notoriamente inferior al normal de mercado, cuando ello sea consecuencia de la condición de socio, accionista o partícipe. j) Las pensiones y haberes pasivos a favor de personas distintas de las que generaron el derecho a su percepción. k) Los procedentes de la negociación de letras de cambio, así como los intereses de los certificados de depósito>>. Por su parte, el mismo precepto, en su apartado segundo señala que <<no tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario: a) La atribución de rendimientos a que se refiere el artículo 27 de este reglamento. b) La imputación de resultados a los socios o partícipes de las Sociedades a que se refieren los artículos 28 y 29 de este reglamento. c) La contraprestación obtenida por el sujeto pasivo por el precio aplazado en la compraventa, cuando constituya el negocio regular comercial, industrial o de servicios. d) Los derivados de la asistencia técnica, cuando se preste por quienes ejerzan una actividad empresarial y siempre que aquella prestación tenga lugar en el ámbito de ésta>>.

como éstas últimas³³². La regulación de los “rendimientos conjuntos” respondía a una conceptualización de las “rentas mixtas” recogidas en la Tarifa II de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Esta regulación era congruente con la explicación de los rendimientos desde el punto de vista de la “titularidad” o la “posesión” sobre los bienes muebles e inmuebles. De tal forma que los rendimientos procedentes de los bienes muebles se consideraban rendimientos de capital mobiliario. Sin embargo, a pesar del desarrollo reglamentario de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cabe destacar la existencia de supuestos regulados al margen de la tributación y control de la Administración tributaria³³³. Con el propósito de solucionar esta situación se aprobó la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros³³⁴ y la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores³³⁵ que introdujeron obligaciones de suministro de información a la Administración Tributaria sobre determinadas rentas mobiliarias³³⁶. A este respecto MARTÍN QUERALT señala que la regulación

³³² El artículo 56 del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<cuando los rendimientos comprendidos en el artículo 54 de este Reglamento se obtengan conjuntamente con los atribuibles a bienes rústicos o urbanos o a trabajo personal, tales como, el arrendamiento de negocios o minas, y la prestación de asistencia técnica, la totalidad tributará íntegramente como rendimientos del capital mobiliario, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 47 de este reglamento>>.

³³³ En este sentido MARTÍN QUERALT pone de relieve las siguientes notas caracterizadoras de los rendimientos de capital mobiliario, hasta la regulación establecida por la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros (Boletín Oficial del Estado, núm. 129, de 30 de mayo de 1985) <<a) ausencia de retenciones a cuenta, tanto del IRPF como del Impuesto sobre Sociedades, b) desconocimiento de su existencia por parte de la Hacienda Pública, dada la falta de comunicación de los mismos por quienes los emitían o suscribían, y c) obtención de rendimientos en especie, ajenos igualmente a retenciones y a su conocimiento, por la Hacienda Pública>>. En MARTÍN QUERALT, J. :<<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., ob. cit., p.100.

³³⁴ Su reglamento ha sido aprobado por el Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, por el que se desarrolla la Ley sobre Régimen fiscal de Determinados Activos Financieros (Boletín Oficial del Estado, núm. 261, de 31 de octubre de 1985).

³³⁵ Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (Boletín Oficial del Estado, núm.181, de 29 de julio de 1985).

³³⁶ En este sentido PÉREZ-FADON MARTÍNEZ y ALBERRUCHE HERRAIZ señalan que <<de acuerdo con lo estipulado en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 14/1985 y el artículo 23 del Real Decreto 2027/1985, así como en el artículo 109 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, los fedatarios públicos o entidades financieras que intervengan o medien en la emisión, suscripción o transmisión de estos valores, están obligados a comunicar a la Administración Tributaria los datos identificativos de compradores y vendedores, así como de la operación realizada. Esta obligación se entenderá cumplida en caso de operaciones sometidas a retención, con la presentación del resumen anual de retenciones>>. En PÉREZ-FADON MARTÍNEZ, J. y ALBERRUCHE HERRAIZ, A.: <<Los rendimientos de capital mobiliario>>, en

referida al Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros <<trata de sujetar a tributación unos rendimientos que, en muchos casos ya se encontraban sujetos, pero a los que una deficiente regulación propiciaba que permanecieran ajenos a tributación>>³³⁷. Para ello, esta regulación incorporó una serie de supuestos vinculados a <<la captación o utilización de capitales ajenos>> junto al marco general de los rendimientos de capital mobiliario establecidos por la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³³⁸. También, la regulación sobre determinados activos financieros contempló un régimen especial para dichos rendimientos con retención en el origen³³⁹. Los

la obra colectiva, *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio*, t. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, p.264.

³³⁷ MARTÍN QUERALT, J. :<<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., ob. cit., p.103.

³³⁸ En este sentido el Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, por el que se desarrolla la Ley sobre Régimen fiscal de Determinados Activos Financieros en su artículo 1, apartado primero señalaba que <<a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario, las contraprestaciones de todo tipo, dinerarias o en especie, satisfechas por la captación o utilización de capitales ajenos>>. Por su parte, el apartado segundo dispone que, <<en particular se incluirán entre estos rendimientos de capital mobiliario, entre estos conceptos: A) La totalidad de la contraprestación percibida, cualquiera que sea su denominación y naturaleza, que proceda de capitales colocados en cualquier clase de crédito público o privado, español o extranjero. B) la contraprestación obtenida, cualquiera que sea su denominación y naturaleza, como consecuencia de la titularidad de cuentas en toda clase de instituciones financieras. C) la contraprestación obtenida cualquiera que sea su denominación y naturaleza, por el aplazamiento de precio en las compraventas o por cualquier otra modalidad de imposición de capitales. D) Los procedentes de la participación en beneficios de los partícipes no gestores en las cuentas en participación. E) Rendimientos de créditos participativos. F) La diferencia entre el importe satisfecho en la emisión primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento, en aquellas operaciones cuyo rendimiento se fije, total o parcialmente, de forma implícita a través de documentos tales como letras de cambio, pagarés, bonos, obligaciones, cédulas y cualquier otro título similar utilizado para la captación o utilización de recursos ajenos. Se incluyen en este concepto las primas de emisión y de amortización. G) Los rendimientos provenientes de la transmisión de cualquier activo susceptible de generar las rentas recogidas en el apartado anterior>>. A estos efectos, la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen fiscal de Determinados Activos Financieros establecía un porcentaje de retención del 18 por ciento sobre los rendimientos de capital mobiliario derivados de contraprestaciones de la captación o utilización de capitales ajenos así como sobre los intereses e ingresos a cuenta sobre las retribuciones en especie.

³³⁹ Este régimen se refería a los activos financieros con retención en el origen que con carácter general eran emitidos al descuento de acuerdo a los requisitos establecidos en la Orden Ministerial de 30 de mayo de 1985 que determina las condiciones de emisión de los activos financieros con retención en el origen (Boletín Oficial del Estado, núm.130, de 31 de mayo de 1985). La particularidad residía en la aplicación de una retención del 45 por ciento en el momento de la primera colocación que en ningún caso podía ser deducible de la cuota del Impuesto. La retención se practicaba sobre la diferencia entre el importe obtenido y el comprometido a reembolsar al vencimiento. Adicionalmente, los rendimientos procedentes de la transmisión reembolso o amortización de estos activos financieros se integraban con los demás una vez compensados los positivos con los negativos para determinar el tipo medio de gravamen. El rendimiento total computable no podía ser negativo por este tipo de activos financieros. Por último, los sujetos que practicaran la retención no se encontraban obligados a comunicar la relación de perceptores de estos rendimientos a la Administración Tributaria. En

rendimientos se encontraban sometidos a retención pero diferían en los tipos de gravamen aplicados y en las obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria. Sin embargo, la posterior aparición de productos financieros que aparentemente generaban incrementos de patrimonio y en consecuencia se encontraban excluidos de la retención de los rendimientos de capital mobiliario³⁴⁰. Así como, la confusión originada por la procedencia o no de la retención sobre dicho rendimiento provocaron la adopción de medidas normativas de carácter complementario³⁴¹. Estas circunstancias motivaron la aprobación del Real Decreto-Ley 5/1989, de 7 de julio, sobre medidas financieras y fiscales urgentes cuya finalidad era reforzar el control y la información sobre los nuevos productos financieros³⁴². Esta regulación estableció la obligación de retención a cuenta sobre las rentas de capital mobiliario satisfechas a terceros por entidades financieras como consecuencia de la transmisión, cesión y transferencia de carácter total o parcial de

MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., ob. cit., p.102.

³⁴⁰ A este respecto CASTROMIL distingue en las transferencias de créditos un régimen fiscal <<para el banco cedente: será un supuesto de incremento o disminución patrimonial. Por comparación de su coste de adquisición y el importe obtenido en la transferencia>> y otro <<para el cesionario: En principio, es un supuesto de incremento o disminución patrimonial, por comparación del coste de la adquisición al cedente y el importe final que obtiene. No cabe admitir la calificación de “rendimiento del capital mobiliario” en base al artículo 1.1. de la Ley 14/1985, de Régimen fiscal de Determinados Activos Financieros, y al artículo 1.1. del R.D. 2027/1985 (“las contraprestaciones de todo tipo, dinerarias o en especie, satisfechas por la captación o utilización de capitales ajenos”) pues los capitales o fondos no son ajenos sino “propios”, pues no hay compromiso de reembolso>>. En CASTROMIL, F.: <<Régimen fiscal de las cesiones de activos y de las cuentas financieras en la actividad de los Bancos>>, *Carta Tributaria*, núm. 15, 1990, p. 3. Baste recordar, en este sentido que el Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, por el que se desarrolla la Ley sobre Régimen fiscal de Determinados Activos Financieros señalaba en su exposición de motivos que la Ley 14/1985, de 29 de mayo de Régimen fiscal de Determinados Activos Financieros se refería a <<los rendimientos de capital mobiliario regulados en esa disposición son básicamente, los derivados de la colocación o utilización de capitales ajenos>>.

³⁴¹ En este sentido CASTROMIL pone de manifiesto que las medidas adoptadas se fundamentan <<ante la situación existente en la actividad de los bancos, de múltiples variedades de cesiones de créditos en las que se producía un cierto resultado de elusión del coeficiente de caja y, en consecuencia, del de inversión, con una preocupante confusión sobre la procedencia o no de retención fiscal en cada supuesto>>. *Ibidem*, p.1.

³⁴² Real Decreto-Ley 5/1989, de 7 de julio, sobre medidas financieras y fiscales urgentes (Boletín Oficial del Estado, núm.162, de 8 de julio de 1989). A partir de la entrada en vigor, de esta regulación el tipo de retención a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario con carácter general será del 25 por ciento. Mientras que el tipo de retención sobre los rendimientos de los activos financieros con retención en el origen u obtenidos al descuento quedó fijado en el 55 por ciento de acuerdo al artículo 4.1 de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen fiscal de Determinados Activos Financieros.

créditos³⁴³. De la misma manera se estableció la retención sobre los rendimientos satisfechos a los titulares de las denominadas “cuentas financieras” basadas en activos financieros no sometidos a retención³⁴⁴ y en las Letras del Tesoro³⁴⁵. Las citadas normas reforzaron las obligaciones de información y control de la Administración tributaria. Sin embargo, el tratamiento diferenciado entre los mismos rendimientos de capital mobiliario

³⁴³ A este respecto CASTROMIL distingue entre las cesiones de créditos a los siguientes supuestos: el primero, denominado “transferencias de activos” que se puede definir como, <<aquellas cesiones de créditos o activos, o cuotas de ellos, en las que el Banco cedente se desprende totalmente del activo con todos sus riegos y derechos, incluso de defensa legal, cabiendo tan sólo que el cedente se encargue y de modo revocable, de la custodia y gestión administrativa del activo cedido>>. En segundo lugar se encuentran las “participaciones en activos” que <<sólo pueden definirse de modo residual, como todas aquellas operaciones de cesiones de activos que en principio son definitivas, pero que no llegan a alcanzar la calificación restringida que la normativa vigente establece para las transferencia de activos>>. Por último, cabe señalar a las “cesiones temporales de activos” que son <<aquellas cesiones de créditos o activos, o cuotas de ellos, que no son firmes, puras o incondicionadas, sino que incorporan un compromiso de recompra no opcional de la entidad financiera cedente, que paga, al final, al cesionario la cantidad que proceda, al obligarse a recomprar los mismos activos, u otros de la misma clase aun cuando el compromiso se haya formalizado en acto distinto (...) En particular tendrán esta consideración de “cesiones temporales de activos”, las cesiones de activos o cuotas de ellos que puedan tener lugar dentro de la operativa de una cuenta financiera>>. En CASTROMIL, F.: <<Régimen fiscal de las cesiones de activos y de las cuentas financieras en la actividad de los Bancos>>, ob. cit., pp. 1 y ss.

³⁴⁴ A este respecto PÉREZ-FADON MARTÍNEZ y ALBERRUCHE HERRAIZ han señalado que <<estos instrumentos ofrecen las mismas ventajas financieras que las cuentas bancarias, pero además, en el caso de materialización de los fondos en activos financieros no sometidos a retención, ofrecían la ventaja fiscal adicional de la eliminación de la retención a cuenta. Por otra, se producía la pérdida de información, por motivos técnicos del sistema de Deuda Pública Anotada, de los titulares de Deuda Pública debido a que era suscrita en régimen de copropiedad>>. Sin embargo, esta situación cambió con la aprobación del Real Decreto-Ley 5/1989, de 7 de julio, sobre medidas financieras y fiscales urgentes que estableció la retención sobre la totalidad de estos instrumentos financieros, así como la obligación de información a la Hacienda Pública. En PÉREZ-FADON MARTÍNEZ, J. y ALBERRUCHE HERRAIZ, A.: <<Los rendimientos de capital mobiliario>>, ob. cit., p.277.

³⁴⁵ Desde el punto de vista tributario solamente se consideran “cuentas financieras” a aquéllas basadas en Deuda del Estado Anotada. Este sistema se estableció por el Real Decreto 505/1987, de 3 de abril, por el que se dispone la creación de un sistema de anotaciones en cuenta para la deuda del Estado (Boletín Oficial del Estado, núm. 89, de 14 de abril de 1987). Por su parte, las “cuentas financieras” se encontraban reguladas en la Orden de 7 de julio de 1989 por la que se regulan las denominadas «cuentas financieras» relativas a Deuda del Estado Anotada (Boletín Oficial del Estado, núm.162, de 8 de julio de 1989) modificada por la Orden de 11 de diciembre de 1989 por la que se modifica la de 7 de julio de 1989 sobre cuentas financieras relativas a Deuda del Estado Anotada (Boletín Oficial del Estado, núm.299, de 14 de diciembre de 1989) que las definía como <<cualquier contrato en cuya virtud una Entidad de crédito u otra Entidad financiera, con sujeción a su normativa específica, reciba fondos del público para su inversión, por cuenta de sus clientes, en activos financieros, comprometiéndose frente a cada titular a efectuar, con carácter regular, en las fechas o circunstancias estipuladas en el contrato y a precio o rentabilidad convenidos, la compra e inmediata reventa al titular de todo o parte de la inversión>>. La relevancia de esta regulación se encontraba en el sometimiento a retención a cuenta de los rendimientos obtenidos por los titulares de cuentas financieras basadas en operaciones de Letras del Tesoro de acuerdo al artículo 5 del Real Decreto Ley 5/1989, de 7 de julio, sobre medidas financieras y fiscales urgentes.

puso de relieve la necesidad de una sistematización y una tributación homogénea en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁴⁶. El punto de inicio para la ordenación de los rendimientos de capital mobiliario se fundamentó en la titularidad de bienes muebles generadores de rentas que no se encontraran afectos a una actividad económica³⁴⁷. Sin embargo, este criterio era insuficiente para aglutinar la diversidad de rendimientos generados por los bienes muebles que podían ser objeto de tratamiento tributario bajo el prisma de las rentas de capital mobiliario. Todo ello motivó la conformación de una heterogénea gama de supuestos referidos a los rendimientos de capital mobiliario. La diferenciación más relevante se basaba en la aplicación de la tarifa del Impuesto de carácter progresivo para determinados supuestos que carecían de la característica propia de este tipo de rentas al equipararse con los rendimientos de actividades económicas. Mientras que a los rendimientos netamente mobiliarios se aplicaban tipos de gravamen proporcionales. Por tanto, con el propósito de analizar los supuestos recogidos en las diversas regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se han diferenciado dos grandes grupos de rendimientos en este trabajo. Por una parte, aquéllos a los que se puede catalogar como “netamente de capital mobiliario” por estar vinculados a los rendimientos derivados de bienes dinerarios o monetarios así como su representación a través de títulos valores. De otra, se encuentran una diversidad de supuestos agrupados bajo la denominación de “otros rendimientos de capital mobiliario” que las regulaciones del Impuesto reúnen en torno al tratamiento tributario de las rentas derivadas de los bienes muebles.

³⁴⁶ Esta problemática se reflejó en el Informe de reforma del impuesto de 1990, al señalar como objetivos <<1. Reducir las distorsiones creadas por el Impuesto que penalizan el ahorro financiero frente al inmobiliario. 2. Preparar el sistema fiscal para la situación que se creará a partir del 1 de enero de 1993 (inicio del proceso de liberalización del movimiento de capitales en la CEE). 3 Estimular el ahorro de las economías domésticas>>. En Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio, ob. cit., p.66.

³⁴⁷ A este respecto GARCÍA BERRO señala que la definición <<genérica de rendimientos de capital, descansa sobre un elemento decisivo para determinar, por exclusión, su contenido: el concepto de afectación. Sólo son susceptibles de producir rendimientos del capital mobiliario los elementos de naturaleza mobiliaria que no contribuyan a la obtención de rendimientos de la actividad económica de sus titulares>>. En GARCÍA BERRO, F.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.160.

1.2. Los rendimientos netamente mobiliarios

La regulación establecida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prescindió de la delimitación genérica realizada en la ordenación anterior. Esta regulación contenía una concreción de los rendimientos de capital mobiliario complementada con una delimitación negativa a la vez que estableció una clasificación³⁴⁸. El establecimiento de la clasificación se plasmó en la expresión *<<tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes>>* cuya trascendencia se encuentra en su continuidad en las ordenaciones posteriores. Aunque, como ha puesto de manifiesto IGLESIAS TORRENS la desaparición en la regulación de la delimitación genérica *<<constituye un aspecto que dificulta la delimitación del ámbito objetivo de los rendimientos de capital mobiliario, razón por la cual se realiza una enumeración casuística de la Ley>>*³⁴⁹. En consecuencia, la única forma de efectuar una delimitación precisa de los rendimientos de capital mobiliario en este trabajo consiste en el análisis de sus distintas manifestaciones en las regulaciones del Impuesto. A tal fin, para su estudio se analizarán los supuestos con características homogéneas y a los que hemos denominado rendimientos de “carácter netamente mobiliarios”. Entre éstos se

³⁴⁸ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establecía una delimitación negativa de los rendimientos de capital mobiliario en su artículo 25.5 al señalar que *<<no tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual>>*. En los mismos términos se pronunciaban las regulaciones establecidas por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 38) y la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (artículo 23.5). Adicionalmente, cabe destacar otra delimitación negativa contenida en el artículo 25.6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio al establecer que *<<se estimará que no existe rendimientos de capital mobiliario en las transmisiones lucrativas, por causa de muerte del contribuyente, de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos a los que se refiere el apartado 2 de este artículo>>*. Sin embargo, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias adicionó un nuevo supuesto en el último precepto señalado referido a la transmisión de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos al disponer que no *<<se computará el rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la transmisión lucrativa de aquellos por actos “inter vivos”>>*.

³⁴⁹ En IGLESIAS TORRENS, Y.: *<<La nueva regulación de la renta del ahorro>>*, ob. cit., p.53.

encuentran los rendimientos derivados de la participación en los fondos propios en cualquier tipo de entidad así como los generados de la cesión de capitales propios a terceros y en último lugar los procedentes de operaciones de capitalización o seguros de vida.

Por tanto, el estudio de la primera categoría de rendimiento se refiere a la <<participación en los fondos propios en cualquier tipo de entidad>>. En este supuesto se integran a los rendimientos derivados de la colocación de capitales en cualquier entidad con independencia de su carácter mercantil³⁵⁰. De la misma manera se incluyen los rendimientos procedentes de cualquier tipo de entidad de carácter público o privado³⁵¹. Sin embargo cabe matizar que la

³⁵⁰ Aunque esta previsión debe ser matizada según PÉREZ ROYO al distinguir una serie de supuestos en los cuales no se producen rendimientos de capital mobiliario como son: <<los dividendos que acuerde una sociedad sujeta al régimen de transparencia fiscal>>. También, los dividendos <<repartidos por entidades no residentes cuyas rentas hayan sido imputadas en virtud de la transparencia fiscal internacional, tampoco se considerará rendimiento de capital mobiliario para el socio>>. De la misma manera, <<la distribución de beneficios por una sociedad civil, afectada, por el régimen de atribución de rentas>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.175 y ss.

³⁵¹ En este sentido PÉREZ-FADON MARTÍNEZ y ALBERRUCHE HERRAIZ distinguen entre los instrumentos y las operaciones de Deuda Pública a los siguientes; en primer lugar a las “Letras del Tesoro” que <<son activos financieros con rendimiento implícito, ya que son valores mobiliarios emitidos al descuento y, en consecuencia, los rendimientos generados en cada transmisión o en el reembolso se consideran rendimientos del capital mobiliario (...). No obstante, y a pesar de tener la calificación de rendimientos del capital mobiliario, no están sujetos a retención a cuenta. Ello es debido a que derivan de instrumentos reguladores de intervención en los mercados monetarios y tales instrumentos están exceptuados de retención>>. En segundo lugar a los “Pagarés del Tesoro” que <<son activos financieros con rendimiento implícito, ya que se emiten al descuento y, en consecuencia, son generadores de rendimientos del capital mobiliario (...). Los rendimientos están expresamente exceptuados de la obligación de retención>>. En tercer lugar se encuentran los “Bonos y Obligaciones del Estado” que <<son activos financieros con rendimiento explícito, sin perjuicio de la existencia, en ocasiones, de primas de emisión. Dado que es, precisamente, el tipo medio de estos títulos minorado en dos puntos porcentuales el que sirve de referencia para calificar tributariamente el “carácter” explícito de los activos, éstos seguirán, en todo caso, el régimen establecido para los activos con rendimiento explícito. Así, podemos distinguir entre: -Los rendimientos obtenidos en el momento del devengo del cupón, los cuales se consideran rendimientos del capital mobiliario y, por consiguiente, sujetos a retención a cuenta del IRPF, al tipo del 25 por 100 (vigente en la actualidad). – Las posibles rentas, positivas o negativas, derivadas de la transmisión o amortización del título, tienen la consideración de incrementos o disminuciones patrimoniales y, en consecuencia, no están sujetas a retención a cuenta>>. Finalmente entre las operaciones de la Deuda Pública destacan las “Cesiones Temporales con Pacto de Recompra de Deuda Pública” (REPOS). Éstas son las <<operaciones de venta, que incluyen un compromiso de recompra opcional o no opcional, realizándose la recompra en un momento intermedio entre la fecha de venta y la fecha de amortización (...). Así, en este tipo de operaciones se producen dos transmisiones:-Una primera transmisión en el momento de la cesión. – Y una segunda transmisión cuando se adquiere nuevamente el activo, esto es, cuando se recompra. Hecha esta aclaración, se puede decir que: - Las cesiones con pacto de recompra de Letras del Tesoro y Pagarés del Tesoro serán generadoras de rendimientos del capital mobiliario, tanto en la primera como en la segunda transmisión, ya que se trata de activos financieros con

referencia a la “participación” aparece relacionada con la propiedad o posesión de dichos títulos en su sentido más amplio. En otras palabras, el ejercicio de los derechos vinculados a la condición de socio corresponde al propietario incluso en los supuestos de embargo de acciones o participaciones³⁵². De forma particular, entre estos rendimientos se incluyen de acuerdo a la redacción dada por la Ley 18/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a <<los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de sociedades o asociaciones>>³⁵³. Menciones especiales merecen los “retornos cooperativos” y las “derramas” de las mutuas de previsión social cuya consideración como rendimiento de capital mobiliario se encuentra condicionada al cumplimiento de determinados requisitos³⁵⁴. Así

rendimiento implícito. – Por el contrario, las cesiones con pacto de recompra de Bonos y Obligaciones del Estado, serán generadoras de incrementos o disminuciones patrimoniales, por tratarse de activos con rendimiento explícito>>. En PÉREZ-FADON MARTÍNEZ, J. y ALBERRUCHE HERRAIZ, A.: <<Los rendimientos de capital mobiliario>>, ob. cit., pp.257 y ss.

³⁵² En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.273 y ss.

³⁵³ A este respecto PÉREZ-FADON MARTÍNEZ y ALBERRUCHE HERRAIZ, han delimitado los supuestos contenidos en esta categoría en los siguientes: Los “dividendos” constituyen los <<dividendos activos que son la remuneración típica del accionista por su participación en el capital de las Sociedades Anónimas (...). Pueden provenir de los resultados del ejercicio o de reservas de libre disposición. Es indiferente que los dividendos sean a cuenta o definitivos o los denominados dividendos mínimos que remuneran las acciones sin voto>>. En cambio, la liberación del pago de “dividendos pasivos” de los accionistas con cargo a reservas carece de relevancia tributaria, en tanto, no se enajenen dichos títulos. La valoración del precio de adquisición de los títulos se computará, en caso de enajenación, como cero en la parte que haya sido objeto de liberación con cargo a reservas voluntarias. Por lo que se refiere, a las “primas de asistencia a Juntas” <<son las cantidades que, por acción, pueden abonarse a los titulares por asistir a las convocatorias de las Juntas ordinarias o extraordinarias>>. Finalmente, las “participaciones en los beneficios de sociedades o asociaciones” <<engloba a los resultados obtenidos por los socios de las sociedades de Responsabilidad limitada, Sociedades colectivas comanditarias, etc. Y además, los retornos cooperativos y las derramas activas de Mutuas de seguro, rendimientos de cuotas participativas en Cajas de Ahorros, y resultados similares de otras entidades, que repartan beneficios a sus partícipes en función de su condición de socio, asociado o partícipe>>. En PÉREZ-FADON MARTÍNEZ, J. y ALBERRUCHE HERRAIZ, A.: <<Los rendimientos de capital mobiliario>>, ob. cit., pp.257 y ss.

³⁵⁴ En el caso de los retornos cooperativos su regulación se encontraba en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas (Boletín Oficial del Estado, núm.304, de 20 de diciembre de 1990). Esta norma ha zanjó la polémica referente a la calificación fiscal de los “retornos cooperativos” considerándolos como rendimientos de capital mobiliario en el mismo sentido de los pronunciamientos de los Tribunales de Justicia frente a la anterior calificación de rendimientos del trabajo. En consecuencia esta regulación asimiló a los “dividendos” a la parte excedente disponible del ejercicio económico que se acredite a los socios en concepto de retorno cooperativo. A este respecto PÉREZ ROYO distingue una serie de supuestos: primero <<que el retorno cooperativo se satisfaga efectivamente a los socios, en cuyo caso estaremos ante un rendimiento del capital mobiliario>> segundo <<que el retorno cooperativo se incorpore al capital social, incrementando las aportaciones de cada socio al mismo. En esta hipótesis no existiría ningún rendimiento del capital mobiliario ni de otra clase>> tercero <<que el retorno cooperativo se incorpore a un Fondo especial, regulado por la Asamblea General. Ello implica ciertas condiciones, como que sea devuelto en un plazo no

mismo, esta regulación contempló una delimitación extensa de los rendimientos mobiliarios a través de una vinculación de carácter social a dicha sociedad contenida en la expresión <<así como cualquier otra utilidad percibida de una entidad en virtud de la condición de socio, accionista o asociado>>³⁵⁵. De este enunciado merece destacarse la referencia a la utilidad “percibida” por su vinculación con la conceptualización económica de la renta. Como es sabido, esta noción se relacionaba con la percepción efectiva de las rentas. Ello implicaba que el gravamen se originaba en el momento de percepción de dicha utilidad. Esta limitación motivó su desaparición en las regulaciones posteriores del Impuesto³⁵⁶. También, esta regulación recogió los supuestos en los que el

*superior a cinco años, que durante dicho plazo el socio pueda destinar esas cantidades a satisfacer las pérdidas que le sean imputables o aportaciones obligatorias al capital social, y que devenguen un interés que no podrá ser superior al marcado por la Ley. En esta hipótesis tampoco se producirá el rendimiento del capital mobiliario “hasta tanto no trascorra el plazo de devolución al socio, se produzca la baja de éste o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social”>>. Adicionalmente se exigen determinados requisitos en las derramas de las Mutuas para su consideración como rendimiento de capital mobiliario. Respecto, a la regulación de las Mutuas de Previsión Social su regulación se encuentra en el Real Decreto-Legislativo 6/2004 de 29 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (Boletín Oficial del Estado, núm. 267, de 5 de noviembre de 2004) en este sentido PÉREZ ROYO señala que en <<las derramas activas de las mutuas- tanto a prima fija como variable - . Al carecer estas entidades aseguradoras de ánimo de lucro y ser inseparable la condición de mutualista de la de tomador del seguro o asegurado, las mencionadas derramas sólo serán rendimientos del capital mobiliario para el mutualista cuando excedan del importe de las primas no consumidas>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.175 y ss.*

³⁵⁵ En este sentido PÉREZ-FADON MARTÍNEZ y ALBERRUCHE HERRAIZ señala que se trata <<de una fórmula de cierre que acogería cualquier otra contribución procedente de la participación en los fondos propios de cualquier entidad>>. En PÉREZ-FADON MARTÍNEZ, J. y ALBERRUCHE HERRAIZ, A.: <<Los rendimientos de capital mobiliario>>, ob. cit., p.258 Aunque cabe señalar, la existencia de beneficios económicos obtenidos de la condición de socio que no pueden calificarse como rendimientos de capital mobiliario. A este respecto, nos encontramos con los “derechos de suscripción preferente” que como señala PÉREZ ROYO << cubren una doble finalidad: si se ejercen, permiten al accionista conservar la proporción de su participación en el capital social, no viéndose afectado por el necesario descenso del valor teórico de sus acciones antiguas como consecuencia de la ampliación; si, en vez de ejercerlos, se venden, el importe obtenido tenderá a cubrir ese descenso de valor de las acciones antiguas. Parece, por tanto, adecuado que se califiquen estos supuestos como incrementos patrimoniales y no como rendimientos del capital>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.179.

³⁵⁶ CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO señalan en relación con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias respecto de los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad que <<el legislador opta por el término “procedente” en lugar del vocablo “percibida” (referente a utilidad) de la anterior legislación quizás con la finalidad de no tener que esperar al momento de la percepción para considerarla gravable>>. En CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, ob. cit., p. 140. Además cabe señalar que la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogía la expresión “percibida” en sus artículos 17.2 letras a) y c), respectivamente. De la misma manera, en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las

socio mantenía solamente sus derechos económicos sobre la sociedad como son los “bonos de disfrute”³⁵⁷. Sin embargo cabe matizar que la distribución de beneficios dinerarios se consideraba rendimientos de capital mobiliario en tanto que el reparto en especie de dichas ganancias generaba incrementos patrimoniales³⁵⁸. Además, la Ley 18/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incluyó a los rendimientos <<*procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas*³⁵⁹ que estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una sociedad o asociación por causa distinta de la remuneración del trabajo personal>>³⁶⁰ Adicionalmente, la citada ordenación estableció como rentas de

Personas Físicas aparecía en el artículo 37.1.1. Sin embargo, las regulaciones posteriores del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sustituyeron la expresión “percibida” por “procedente”.

³⁵⁷ En estos supuestos se engloban, entre otros a los rendimientos de las cédulas o partes de fundador y la distribución de beneficios de los fondos de inversión. Mención especial requieren la remuneración de los “bonos de disfrute” que a este respecto PÉREZ ROYO señala que <<*también llamados en una terminología más arcaica acciones de gracia, goce o disfrute- son títulos que se pueden entregar a aquellos accionistas que hayan visto amortizadas sus acciones, previo reembolso, en un proceso de reducción del capital. El sentido de estos títulos es no perjudicar a estos socios, que han perdido total o parcialmente la condición de tales en una reducción de capital efectuada en tiempos de bonanza para la sociedad, permitiéndoles conservar un derecho sobre las acciones constituidas. Estos títulos atribuyen básicamente derechos de contenido económico, sin que en ningún caso se les pueda otorgar el derecho de voto*>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.182 y ss.

³⁵⁸ A este respecto PÉREZ ROYO distingue una serie de supuestos <<*si el beneficio se distribuye en especie mediante la capitalización de reservas, bien emitiendo acciones liberadas, bien elevando el valor nominal de las acciones en circulación, no estaremos ante ningún rendimiento del capital; será operaciones fiscalmente irrelevantes en el momento de realizarse, sin perjuicio de su posible tributación futura como incremento patrimonial cuando se transmita los títulos*>>. *Ibidem*, p.177. Entre los supuestos que se consideran ganancias y pérdidas patrimoniales se encontraban los supuestos de reducción del capital con devolución de aportaciones a los socios. Véase GARCÍA BERRO, F.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.162.

³⁵⁹ A este respecto GARCÍA BERRO señala que en las acciones liberadas se incluye <<*en la ampliación de capital de una entidad con cargo a reservas permite que las nuevas acciones emitidas para materializar la ampliación se entreguen liberadas – esto es, sin contraprestación alguna – a quienes ya tenían la condición de socios. Debe tenerse en cuenta que los nuevos valores se entregan de modo gratuito en razón de una participación previa de sus receptores en los fondos de la entidad. Por ello, bien podrían considerarse como rendimiento en especie del capital. Sin embargo, el legislador considera que al recibir las acciones liberadas el socio no obtiene renta alguna. El enriquecimiento que este tipo de entregas refleja con frecuencia (así siempre que las reservas que permiten la ampliación se hubieran formado con cargo a beneficios sociales) se somete a gravamen en su caso de forma diferida, conforme se vaya transmitiendo la participación social donde las acciones liberadas se integran, de acuerdo con el régimen de las ganancias patrimoniales*>>. *Ibidem*, p.161.

³⁶⁰ En este sentido PÉREZ ROYO señala como criterio determinante para la calificación de las rentas como mobiliarias a su obtención por la condición de socio. En cambio <<*si el origen de aquéllas se encuentra en otros motivos (el desempeño de las funciones de administrador de la*

carácter mobiliario a <<los resultados de las cuentas en participación se considerarán rendimientos de esta naturaleza para el partícipe no gestor>>³⁶¹. Para finalizar con esta regulación conviene destacar que este catálogo de rendimientos fue recogido en las regulaciones posteriores. Por su parte, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias incorporó un nuevo supuesto articulado sobre <<los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad>>³⁶². Se trata de una novedad relevante al

sociedad, las ventajas que se puedan reservar los fundadores de una sociedad anónima, el trabajo desempeñado por los empleados de la entidad que se retribuya en parte con una participación en los beneficios de la misma, etc.), entonces estaremos las más de las veces ante un rendimiento del trabajo>>. Sin embargo resulta más compleja la calificación tributaria del rendimiento derivada de la realización de “prestaciones accesorias” realizadas por el socio. En este caso <<estas prestaciones accesorias deben tener un contenido concreto que puede consistir en una obligación de dar, hacer o no hacer, como por ejemplo, prestaciones de asistencia técnica unidas a una aportación no dineraria de derechos de la propiedad industrial, o bien el compromiso a celebrar ciertos contratos en exclusiva con la sociedad, o de no concurrir con esta última, etc. Estas prestaciones accesorias pueden ser gratuitas o retribuidas en la forma que se disponga en los estatutos de la sociedad (...) la retribución de estas prestaciones, aunque las mismas no puedan desligarse de la condición de socio, no tendrán en principio el carácter de rendimiento de capital mobiliario>>. *Ibidem*, pp.175 y ss.

³⁶¹ Los contratos de cuentas en participación son acuerdos entre comerciantes para la realización de una actividad económica que no implican la constitución de una nueva entidad con personalidad. A este respecto, el Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio (Gaceta de Madrid, núm. 289, de 16 de octubre de 1885) en su artículo 239 señalaba que <<podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte del capital que convinieran, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinasen>>. La Ley 44/1978 de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas encuadraba este supuesto en los rendimientos de capital mobiliario. Sin embargo, la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros incluyó este supuesto dentro de la categoría referida a la captación o utilización de capitales ajenos. En consecuencia, las retribuciones satisfechas al partícipe no gestor se consideraban gasto deducible tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades. Por último, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas modificó el tratamiento anterior e incluyó dicho supuesto en la categoría de los “dividendos”. Por tanto, como ponen de manifiesto PÉREZ-FADON MARTÍNEZ y ALBERRUCHE HERRAIZ <<las retribuciones derivadas de las cuentas en participación no tienen la calificación de rendimientos satisfechos como contraprestación por la captación o utilización de capitales ajenos, sino que se consideran rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios>>. En PÉREZ-FADON MARTÍNEZ, J. y ALBERRUCHE HERRAIZ, A.: <<Los rendimientos de capital mobiliario>>, ob. cit., p.259.

³⁶² En este sentido PEDRAZA BOCHONS pone de manifiesto que la constitución así como la cesión de derechos o facultades de uso y disfrute <<comprende el usufructo, uso, habitación, servidumbres, enfiteusis y derecho de superficie. Pero es evidente que la mayoría de estas figuras carece de aptitud para generar rendimientos del capital mobiliario, dado que para ello habrían de tener por objeto valores o participaciones en fondos propios de entidades, lo que dista mucho de ser admisible jurídicamente. En efecto, es notoria la vinculación del derecho de superficie a los inmuebles, así como la de las servidumbres (art. 530 CC), la del derecho de

modificar la calificación de la regulación anterior en la que este supuesto se consideraba como un incremento de patrimonio. Otro aspecto fundamental de la ordenación citada consistió en la introducción de un sistema para evitar el problema de la doble imposición de dividendos³⁶³. Este fenómeno impositivo supone la doble tributación de la renta obtenida por la empresa a través de impuestos distintos. El efecto se refiere a dos momentos diferenciados; el primero se corresponde con la tributación de los beneficios obtenidos en el Impuesto sobre Sociedades y el segundo se origina al distribuirse el resultado a

habitación (art. 524, pfo. 2º CC) y la de la enfiteusis (art. 1628 CC). El uso confiere el derecho a percibir de los frutos de la cosa ajena los que basten a las necesidades del usuario, pudiendo recaer sobre muebles o inmuebles, pero su anacronismo lo convierte en meramente anecdótico, además de que en ningún caso producirá rentas por su cesión a terceros, ya que es un derecho intransmisible, por prohibición expresa del artículo 525 CC. En suma, dejando a salvo las posibles denominaciones que se vayan acuñando en el ámbito económico-financiero para aludir a nuevos modos de otorgar o ceder los derechos – que estarían sujetas en virtud de la fórmula “cualquiera que sea su denominación o naturaleza” – lo cierto es que, de entre los derechos definidos y regulados por el ordenamiento privado, únicamente puede generar rendimientos del capital mobiliario la constitución o cesión del derecho de usufructo (v. gr., sobre acciones)>>. En PEDRAZA BOCHONS, J.V.: <<sección 2ª. Rendimientos del capital>>, ob. cit., p.183.

³⁶³ A este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE recuerda que esta técnica tiene su origen <<en el Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades del año 1994 se propuso como método de resolución del problema el de “integración o imputación estimativa”, cuyos elementos de aplicación serán los siguientes: a) los sujetos pasivos del IRPF integrarían en su base imponible el resultado de multiplicar el dividendo por un coeficiente establecido, de tal forma que la cantidad resultante sea, en términos aproximados, igual al beneficio del que deriva del dividendo. El coeficiente “estimado” dependería en última instancia de dos variables: el grado de atenuación de la doble imposición que se desease alcanzar y el tipo efectivo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades. b) Los sujetos pasivos del IRPF deducirían de su cuota íntegra la diferencia entre el beneficio “estimado” (resultante de aplicar el citado coeficiente multiplicados al dividendo percibido) y el dividendo percibido (un 40 por ciento si se multiplicó por 140, un 25 por ciento si se integró el beneficio multiplicando por un 125 por ciento, un cero por ciento si se imputó al 100 por ciento). El método descrito, que no resuelve absolutamente el problema de la doble imposición pero que lo atempera fuertemente, fue asumido legalmente por el art. 4 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para 1995>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., pp.133. y ss. Aunque, cabe señalar que, los coeficientes multiplicadores se consideraban insuficientes, para corregir la doble imposición de dividendos, en este sentido, como ilustra CAZORLA PRIETO el Consejo Económico y Social <<propuso incrementar los porcentajes de integración y deducción por entender que los fijados en el proyecto inicial, que se han consagrado después en la Ley, “suponen aplicar un tipo efectivo medio del Impuesto sobre Sociedades del 28,57 por 100, no sólo discutible cuantitativamente sino, sobre todo, rechazable conceptualmente, dado que su aplicación significa la eliminación de todos los incentivos previstos en ese impuesto”. Propone un incremento de los porcentajes en correspondencia con los tipos nominales del 35 y 25 por 100 que actualmente rigen en el Impuesto sobre Sociedades>>. Por el contrario, en el Congreso de los Diputados se presentaron <<sendas enmiendas tendentes a suprimir esta técnica, bajo la consideración de que la doble imposición no se produce porque “la imposición por beneficios societarios responde a un hecho imponible diferente a las rentas de las personas físicas”>>. En CAZORLA PRIETO, L.M.: <<Los rendimientos del capital mobiliario>>, en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p.351.

los socios sometidos a la imposición personal sobre la renta³⁶⁴. Esta técnica apareció regulada en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social al coordinar un tratamiento específico de los rendimientos con una serie de deducciones en la cuota íntegra del Impuesto³⁶⁵. La regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ahora examinada articuló el sistema a través de la aplicación de coeficientes multiplicadores sobre los rendimientos con la posterior deducción en la cuota de Impuesto³⁶⁶. Sobre esta técnica SÁNCHEZ PEDROCHE señala que <<en

³⁶⁴ A este respecto SIMÓN ACOSTA pone de manifiesto que <<obviamente la doble imposición no debe ser corregida cuando no existe y, esto ocurre en dos ocasiones: a) Rendimientos procedentes de sociedades no residentes en España y, por tanto, no sometidas al Impuesto sobre Sociedades. b) Distribución de la prima de emisión de acciones. Tampoco es necesaria la corrección y, por disposición de la Ley, no se aplica, cuando el Impuesto exigido a la sociedad es muy reducido o casi simbólico, como ocurre con determinadas sociedades o entidades cuyo tipo de gravamen nominal en el Impuesto sobre Sociedades es el 7% o el 1% (...). En tercer lugar, no se aplica la corrección de la doble imposición en algunos casos en los que resulta complejo conocer si ésta ha existido verdaderamente, es decir, cuando no es fácil saber el impuesto que efectivamente ha soportado la sociedad o entidad de la que proceden los rendimientos. En este grupo se encuentran las sociedades cooperativas (excepto cajas rurales y cooperativas de crédito...) y determinados rendimientos atípicos>>, por último tampoco se corrige la doble imposición, <<cuando se sospecha que el contribuyente ha adquirido las acciones o participaciones sociales con el fin principal de aprovechar la corrección de la doble imposición, es decir, cuando se han adquirido poco tiempo antes de la distribución de beneficios y se venden inmediatamente después (las mismas u otras homogéneas)>>. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit, pp.172 y ss.

³⁶⁵ Véase, la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (Boletín Oficial del Estado, núm.313, de 31 de diciembre de 1994). A este respecto como señala MENÉNDEZ MORENO <<el artículo 4.2 de la Ley 42/1994, de medidas fiscales, añade un nuevo párrafo al artículo 31.1 de la Ley del IRPF, por la cual se aplican unos determinados coeficientes (con carácter general del 140 por 100) para calcular los "rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad (...) en cuanto procedan de sociedades, asociaciones o entidades residentes en territorio español">> en coordinación con esta medida se establece <<una sustancial reforma de la deducción reconocida para evitar lo que se denomina genéricamente doble imposición de dividendos, reforma establecida coordinadamente con la que se contempla la aplicación de los coeficientes multiplicadores para el cálculo de los rendimientos íntegros del capital mobiliario>>. En MENÉNDEZ MORENO, A: <<La novedades fiscales para el año 1995 en los Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido>>, *Información Fiscal*, 1995, pp.31 y ss.

³⁶⁶ El artículo 23.1. b) de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias disponía que a los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad <<en cuanto procedan de entidades residentes en territorio español, se multiplicarán por los siguientes porcentajes: 140 por 100, con carácter general. 125 por 100, cuando procedan de las entidades a que se refiere el artículo 26.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. 100 por 100, cuando procedan de las entidades a que se refiere el artículo 26.5 y 6 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y de cooperativas protegidas y especialmente protegidas, reguladas por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, de la distribución de la prima de emisión y de las operaciones descritas en los puntos 3.º y 4.º de la letra a) anterior. Se aplicará, en todo caso, este porcentaje a los rendimientos que correspondan a valores o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores

la práctica equivale a calificar el Impuesto sobre Sociedades como pago a cuenta del IRPF>>³⁶⁷. Posteriormente, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de

homogéneos. En caso de entidades en transparencia fiscal, se aplicará este mismo porcentaje por los contribuyentes cuando las operaciones anteriormente descritas se realicen por la entidad transparente. En el caso de valores o participaciones no admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, el plazo previsto en el párrafo anterior será de un año>>. El segundo mecanismo para articular la técnica de corrección de la doble imposición se fundamentaba en la aplicación de deducciones en la cuota. A tal efecto, el artículo 66 de la citada disposición señalaba que <<1. Se reducirán los importes que resulten de aplicar los porcentajes que a continuación se indican, cuando se trate de los rendimientos a que se refiere el apartado 1 del artículo 23 de esta Ley y de la parte de base imponible imputada de una sociedad transparente que corresponda a dichos rendimientos: 40 por 100, con carácter general, 25 por 100 cuando, de acuerdo con el citado precepto., hubiera procedido multiplicar el rendimiento por el porcentaje del 125 por 100. 0 por 100 cuando, de acuerdo con el citado precepto, hubiera procedido multiplicar el rendimiento por el porcentaje del 100 por 100. Para la deducción por doble imposición correspondiente a los retornos de las cooperativas protegidas y especialmente protegidas, reguladas por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, se atenderá a lo dispuesto en el artículo 32 de dicha Ley. 2 La base de esta deducción estará constituida por el importe íntegro percibido. 3 Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podrán deducirse en los cuatro años siguientes>>. Sin embargo en estos supuestos se excluyó a la reducción de capital con devolución de aportaciones porque como ha señalado PEDRAZA BOCHONS se pretendía <<acomodar el precepto a la nueva definición legal de rentas de capital y de ganancias patrimoniales. Esto es, la eliminación obedece a la nueva calificación jurídica del supuesto, dado que el importe recibido minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones poseídas, tributando el eventual exceso como ganancia patrimonial>>. En PEDRAZA BOCHONS, J.V.: <<sección 2ª. Rendimientos del capital>>, ob. cit., p.186.

³⁶⁷ Adicionalmente SÁNCHEZ PEDROCHE pone de relieve que los coeficientes multiplicadores, también, se aplican <<en el caso de acciones o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquellas se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esa fecha, y dentro del mismo plazo, se produjese una transmisión de valores homogéneos, plazo este de dos meses que se alargaría hasta un año si se tratase de valores carentes de cotización oficial>>. Para ello, la Ley ha previsto <<la multiplicación `por el coeficiente del 100 por 100 (lo que equivale, como decíamos, a la inexistencia de deducción en la cuota)>>. Esta medida pretendía evitar el “lavado de dividendo” producido por la recompra de valores que habían generado pérdidas con la consiguiente posibilidad de compensar con las ganancias futuras o presentes. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.134. Posteriormente, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la renta de no Residentes incorporó el coeficiente multiplicador del 100 por cien a los rendimientos que corresponden a los fondos de pensiones regulados por la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. Esta misma problemática se puede trasladar a los “strips” de Deuda Pública en el sentido señalado por ÁLVAREZ BARBEITO en que la segregación y posterior reconstitución de un bono era inicialmente <<considerada como un medio de eludir o, cuando menos, de rebajar la carga impositiva de los inversores debido a las múltiples ventajas que esta práctica podía proporcionarles. Así, en primer lugar, dado que el precio de un strip segregado a partir del principal de un título de deuda era inferior al de éste, los adquirentes de los títulos de deuda podían vender los strips generando pérdidas ficticias que después serían compensadas con la ganancia derivada de los cupones separados cuando éstos se vendieran o amortizaran. Por otra parte, los inversores podían vender sus cupones inmediatamente antes de su amortización convirtiendo de ese modo una renta ordinaria en una ganancia de capital (operación de lavado de cupón), beneficiándose así de los tipos impositivos más bajos aplicables a esa clase de rentas>>. En ÁLVAREZ BARBEITO, P.: <<Fiscalidad de los valores obtenidos a partir de la segregación de Bonos y Obligaciones del Estado>>, *Información Fiscal*, núm.33, 1999, p.33.

reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la renta de no Residentes incorporó un nuevo supuesto en la configuración de los rendimientos de capital mobiliario referido a la << *distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones* >>. De tal forma que << *el importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario* >>³⁶⁸. Finalmente, cabe señalar que la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio mantuvo los supuestos establecidos para los rendimientos de capital mobiliario en las regulaciones anteriores³⁶⁹. También conviene poner de manifiesto que la ordenación citada suprimió las deducciones en la cuota para evitar la doble imposición de dividendos y en consecuencia desaparecieron los coeficientes multiplicadores sobre dichas rentas. Adicionalmente esta norma estableció una exención parcial de carácter cuantitativo que ascendía a 1.500 euros para los dividendos y participaciones en beneficios. La excepción a la aplicación de la

³⁶⁸ GARCÍA BERRO señala que este supuesto se produce cuando << *al emitirse acciones de una entidad puede exigirse a sus suscriptores que desembolsen una cantidad adicional sobre el valor nominal, en concepto de prima de emisión. Nada impide, sin embargo, que la sociedad encuentre oportuno en un momento posterior disponer de las reservas constituidas con dicha prima, distribuyendo su importe entre los accionistas. Cuando así sea, las cantidades percibidas disminuyen el valor de adquisición de las acciones, hasta anularlo en su caso. El posible exceso percibido sobre el valor de adquisición, tiene para el socio la consideración de rendimiento del capital mobiliario* >>. En GARCÍA BERRO, F.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.162.

³⁶⁹ El artículo 25.1 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio estableció que tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario los siguientes: << *Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad. b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, facultan para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal. c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad. d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe. e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario* >>.

exención se encontraba en los beneficios distribuidos de instituciones de inversión colectiva y en los valores adquiridos dentro de los dos meses anteriores a su reparto (un año en el caso de valores sin cotización) o transmitidos con posterioridad dentro del mismo plazo³⁷⁰. Aunque conviene advertir que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias extendió la previsión normativa referente a la “prima de emisión” a las sociedades cuyos valores no se encontraban cotizados en mercados oficiales³⁷¹. También, esta regulación estableció una serie de

³⁷⁰ La Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio estableció en su artículo 7. y) la exención de <<los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de esta Ley, con el límite de 1.500 euros anuales>>.

³⁷¹ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias incorporó al artículo 25.1, e) a la regulación vigente del Impuesto con la siguiente previsión <<la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de distribución de la prima de emisión correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva. A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima de emisión, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones. El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra e). Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo segundo de esta letra e) la distribución de la prima de emisión hubiera determinado el cómputo como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios conforme al artículo 25.1 a) de esta Ley procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la distribución de la prima de emisión, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra e)>>.

obligaciones de carácter formal referidas al suministro de información por un lado para las entidades distribuidoras de “primas de emisión” y por otro a aquellas sociedades que redujeran el capital social con devolución de aportaciones con cargo a las distribuciones realizadas no sometidas a retención. Finalmente, esta regulación suprimió la citada exención sobre los dividendos así como la participación en los resultados positivos obtenidos por la suscripción de fondos propios de cualquier tipo de sociedad.

En segundo lugar se analizan los supuestos reunidos en torno al tratamiento de los rendimientos derivados de la <<cesión de capitales propios a terceros>>. Si bien conviene advertir de forma previa que la sistematización de rendimientos proviene de la regulación establecida por el Real Decreto 2027/1985, 23 de octubre, que desarrolla la Ley sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros. Esta norma fundamentó la clasificación de rentas mobiliarias recogida en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por ello, esta regulación del Impuesto recogió la clasificación de los rendimientos derivados de la cesión de capitales en función de la forma en que se determinaba la contraprestación recibida³⁷². Adicionalmente, esta

³⁷² La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 37.2, a) calificaba como rendimientos implícitos a aquellos <<generados mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento en aquellas operaciones cuyo rendimiento se fije, total o parcialmente, de forma implícita, a través de cualesquiera valores mobiliarios utilizados para la captación de recursos ajenos. Se incluyen como rendimientos implícitos las primas de emisión, amortización o reembolso. Cuando la permanencia del activo en la cartera del prestamista o inversor sea inferior a la vigencia total del mismo, se computará como rendimiento la diferencia positiva entre el valor de la adquisición o suscripción y el de enajenación, amortización o reembolso. Se considerará como activo financiero con rendimiento implícito cualquier instrumento de giro, incluso los originados en operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores. Lo dispuesto en esta letra se entiende sin perjuicio de lo que, respecto de activos con rendimiento mixto, establece la letra c) de este mismo número. Los rendimientos implícitos se computarán e integrarán conforme a lo establecido en la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 56 de esta Ley>>. Por su parte, la letra b), del mismo precepto, engloba entre los rendimientos explícitos a <<los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como contraprestación a la cesión a terceros de capitales propios y que no esté comprendida en el concepto de rendimientos implícitos en los términos que establece la letra anterior>>. Finalmente, la letra c) se refería a los rendimientos mixtos como a <<los rendimientos derivados de valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios seguirán el régimen de los rendimientos explícitos, cuando el efectivo anual que produzcan de esta naturaleza sea igual o superior al que resultaría de aplicar el tipo de interés que, a este efecto, se fije en la Ley de Presupuestos Generales del Estado correspondiente al ejercicio en que se produzca la emisión o, en su defecto, el tipo de interés legal del dinero vigente en dicha fecha, aunque en las condiciones de emisión, amortización o

ordenación incorporó una nueva categoría de rendimiento calificado como “mixto” integrado por una retribución “variable” y por una remuneración de carácter “flotante”³⁷³. Sobre esta tipología de rendimientos MARTÍN QUERALT señala que *<<nos encontramos en este punto ante la integración en la ley del IRPF en un cuerpo ajeno a la misma: la Ley 14/1985, de 29 de mayo, que establece el régimen fiscal de determinados activos financieros>>*³⁷⁴. En

reembolso se hubiera fijado, total o parcialmente, de forma implícita, otro rendimiento adicional. A efectos de lo dispuesto en esta letra y respecto de las emisiones de activos financieros con rendimiento variable o flotante, se tomará como interés efectivo de la operación su tasa de rendimiento interno, considerando únicamente los rendimientos de naturaleza explícita y calculada, en su caso, con referencia a la valoración inicial del parámetro respecto del cual se fije periódicamente el importe definitivo de los rendimientos devengados>>.

³⁷³ En este sentido CARBAJO VASCO define a los “activos financieros con rendimiento variable” a partir de las *<<emisiones de activos financieros con cupones de interés variable, aunque determinado previamente en su cuantía>>* mientras que a los “activos financieros con rendimiento flotante” se refieren a *<<la emisión de activos, cuya retribución depende de la evolución posterior de una determinada magnitud (tipos de interés interbancario, índices bursátiles, etc.)>>*. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p. 229. Más complejo parece el cálculo de este tipo de rendimientos a este respecto PÉREZ-FADON MARTÍNEZ y ALBERRUCHE HERRAIZ señalan que *<<en este sentido, el artículo 37, uno. 2.c) al regular los rendimientos mixtos establece que en las emisiones de activos financieros con rendimiento variable o flotante, se tomará como interés efectivo de la operación su tasa de rendimiento interno (...), para el cálculo de la tasa de rendimiento interno, a efectos de la calificación del activo financiero, sólo se tendrá en cuenta los rendimientos explícitos, no considerando, en consecuencia, los rendimientos de naturaleza implícita. Esta tasa de rendimiento interno será la que servirá de comparación con el tipo de referencia establecido en el momento de la emisión del activo para determinar el régimen fiscal que seguirá dicho activo; esto es, el régimen de los rendimientos explícitos o el de los implícitos>>*. En PÉREZ-FADON MARTÍNEZ, J. y ALBERRUCHE HERRAIZ, A.: *<<Los rendimientos de capital mobiliario>>*, ob. cit., pp.269 y ss.

³⁷⁴ MARTÍN QUERALT señala que la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros *<<en su momento trató de posibilitar la tributación de ciertos activos que permanecían al margen de las leyes –no solo fiscales –, sigue desplegando su eficacia por caminos paralelos a los que corre la ley del IRPF, que en este punto, pese a modificar la referida Ley – vid. Disposiciones adicionales 7ª y 13ª –, no ha procedido a integrar en su articulado a lo que resta de aquélla, lo que hubiera simplificado notoriamente la correcta aplicación del impuesto>>*. En este sentido cabe señalar que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas derogó el régimen jurídico de los denominados Activos Financieros con Retención en Origen y mantuvo sólo la vigencia de aquéllos no amortizados o sin posibilidad tanto de renovación como de prórroga. De la misma manera, la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros contemplaba los denominados “activos financieros sin retención” como los “pagarés del Tesoro que se configuraban como un sistema de financiación pública. Estos activos conservaban su vigencia de acuerdo a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Orden Ministerial de 28 de junio de 1991, por la que se dispone la emisión por el Estado de Deuda Pública Especial (Boletín Oficial del Estado, núm.155, de 29 de junio de 1991) salvo los pagarés del Tesoro y activos similares emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco para los que se contemplaba su canje por activos de Deuda Pública Especial o su amortización en condiciones especiales. La Deuda especial se encontraba sometida a las obligaciones de información a la Hacienda Pública a partir del 1 de enero de 1992. Finalmente, los contratos de cuentas financieras que se encontraran articulados sobre rendimientos de Letras del Tesoro se sujetaban a la retención del 25 por ciento. De la misma manera, la retención se aplicaba sobre los rendimientos derivados de la transmisión, cesión o transferencia realizada total o parcialmente de un crédito propiedad de una entidad

definitiva, la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas distinguió tres categorías de rendimientos para el supuesto de “cesión de capitales propios a terceros”. El primero es un “rendimiento implícito” originado por la diferencia entre el precio de venta o reembolso y el precio de emisión u adquisición de dicho activo financiero sin que pueda dar lugar a incrementos ni a disminuciones de patrimonio la referida transmisión así como la amortización³⁷⁵. El segundo se trata de un “rendimiento explícito” derivado de un activo financiero cuyos intereses se abonan separados del propio título y cuya transmisión se consideraba incremento o disminución de patrimonio³⁷⁶. En

financiera. En MARTÍN QUERALT, J.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., pp.86 y ss.

³⁷⁵ Se incluyen en esta categoría a los Activos Financieros con Retención en el Origen, los Activos Financieros sin Retención, como los pagarés del Tesoro y también los contratos de cuentas financieras cuando se basen en rendimientos de Letras del Tesoro. A este respecto PÉREZ-FADON MARTÍNEZ y ALBERRUCHE HERRAIZ señalan como ejemplos <<un bono “cupón 0” o un pagaré emitido al descuento. Igualmente, se considerará activo financiero con rendimiento implícito, cualquier instrumento de giro, incluso los originados en operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores. En este sentido, merece especial atención el descuento bancario de letras, pagarés u otros valores del comercio (...), que aunque para efectuar el descuento bancario deben endosarse las letras en aplicación de la mecánica de la operación de descuento, dicho endoso no supone la conversión de la letra u otros títulos comerciales en activo financiero. No obstante, en caso de que el banco pusiera en circulación los títulos descontados mediante el endoso o cesión a terceros, esta operación sí implicaría los efectos previstos para el endoso en la ley de Activos Financieros. Por consiguiente, dicho título se convertiría en activo financiero>>. En PÉREZ-FADON MARTÍNEZ, J. y ALBERRUCHE HERRAIZ, A.: <<Los rendimientos de capital mobiliario>>, ob. cit., p.263. Especial referencia merecen los Bonos Cupón Cero que pueden definirse como ha señalado GARCÍA-LEGAZ PONCE como <<aquellos bonos que como su propio nombre indica, no tienen rendimiento explícito, esto es, no dan lugar a la percepción de rendimientos periódicos en forma de cupones. Son bonos emitidos (o creados mediante segregación) al descuento, cuyo rendimiento es de carácter implícito, resultante de la diferencia entre su precio de emisión y su precio de amortización o reembolso (o venta, en su caso)>>. En GARCÍA-LEGAZ PONCE, J.: <<Los strips de Deuda del Estado>>, *Cuadernos de Información Económica*, núm. 124-125, 1997, p.133.

³⁷⁶ En este sentido MARTÍN QUERALT recoge como supuestos de rendimientos explícitos a <<los intereses percibidos por préstamos, obligaciones, bonos y títulos similares. Dentro de este concepto se incluyen también las contraprestaciones obtenidas por la titularidad de cuentas en cualquier clase de instituciones financieras – depósitos en cuenta corriente o libreta de ahorro, imposiciones a plazo, etc.- así como los intereses percibidos por el aplazamiento del precio en la compraventa – siempre que ello no constituya objeto habitual de negocio, en cuyo caso tales intereses deberán computarse como rendimiento propio de la explotación-, los rendimientos procedentes de créditos participativos, etc>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., p.87. En relación a los “créditos participativos” CARBAJO VASCO señala que <<este tipo de créditos no se consideran retribución por participación en fondos propios de cualquier entidad y por el contrario, son calificados como rendimientos de la captación o utilización de capitales ajenos, como se determina en la propia Ley de Reversión y Reindustrialización, y en el artículo 1 de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros>>. De la misma manera, en este caso se encuentran las “obligaciones convertibles en acciones”. Estas se configuran <<como un instrumento mixto de financiación de la empresa, entre la ajena y la propia; así mientras la

esta categoría “explícita”, también se incluyeron a las remuneraciones generadas por operaciones en las que no se hubiera pactado retribución alguna (rendimientos presuntos) así como las compensaciones articuladas bajo la modalidad de entrega de bienes y prestación de servicios (rendimientos en especie)³⁷⁷. Por último, el “rendimiento mixto” es la remuneración de un activo financiero formada por una parte “explícita” y otra “implícita” a la vez que su tributación se correspondía con uno u otro régimen según la proximidad de la retribución al tipo de interés efectivo³⁷⁸. Aunque como ha señalado CARBAJO VASCO <<en realidad, más que una modalidad de rendimientos de capital

*obligación es tal sigue siendo financiación ajena y sólo cuando se transforma se convierte en financiación propia (...). Sin embargo, la exclusión de las primas de conversión de las retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario, (art.40-Dos.j RIR-91), pero sólo “cuando tengan la consideración de rendimientos del capital mobiliario”, puede llevar a la conclusión de que existen supuestos de conversión de obligaciones en que no se produzcan rendimientos, sino variaciones patrimoniales, lo que en nuestra opinión no es lo pretendido por el legislador, así, si la conversión lo que plantea como “prima” es una adquisición de acciones a un valor inferior al de mercado, no se retendrá, pero la diferencia seguirá siendo rendimiento del capital mobiliario>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., pp. 224 y ss. .*

³⁷⁷ MARTÍN QUERALT se refiere a la tributación de los “rendimientos presuntos” en cuanto que <<en estos casos se presumirá que se ha percibido el interés legal del dinero>> respecto a las retribuciones en especie señala que <<el perceptor de rendimientos en especie incluirá en su base imponible la suma constituida por el precio de mercado de la contraprestación recibida, más el importe del ingreso a cuenta o retención que le ha sido practicada, pudiendo deducir también el importe de la retención o pago a cuenta realizado>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., pp.87 y ss.

³⁷⁸ MARTÍN QUERALT pone como ejemplo, <<un título cuya suscripción se realiza por precio inferior a su nominal – rendimiento implícito - y que al mismo tiempo genera un interés del 11 por 100 – rendimiento explícito. En estos casos se aplica el régimen propio de los rendimientos explícitos cuando el rendimiento que se pacte sea superior al que se a tal efecto establezca la Ley de Presupuestos del Estado o, en su defecto, al interés legal del dinero. En su defecto se aplicará el tratamiento de los activos implícitos>>. *Ibidem*, p.88. Merece especial atención, como ejemplo la referencia a los activos denominados “strips” de Deuda, que fueron establecidos a través del Real Decreto 38/1997, de 17 de enero, por el que se dispone la creación de Deuda Pública durante 1997 (Boletín Oficial del Estado, núm.16, de 18 de enero de 1997) y desarrollados por la Orden de 19 de junio de 1997 por la que se regulan las operaciones de segregación de principal y cupones de los valores de Deuda del Estado y su reconstitución y se autoriza a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera a formalizar préstamos singulares con instituciones financieras (Boletín Oficial del Estado, núm.147, de 20 de junio de 1997). Ésta regulación establecía que un bono segregable es un <<Bono u Obligación del Estado en cuyas convocatorias de emisión la Dirección General del Tesoro y Política Financiera hubiere autorizado la posibilidad de segregación y reconstitución de sus flujos de caja>>. A estos efectos la segregación y reconstitución de los bonos se justificaba como ha señalado HERNÁNDEZ GARCÍA <<cuando los inversores tengan fuertes expectativas de descenso de los tipos de interés a largo, cabe esperar un incremento notable en la demanda de cupones cero, que sería atendida mediante la transformación de bonos con cupones en strips. Por el contrario, en períodos de expectativas alcistas de los tipos a largo, se generarían un exceso de oferta de strips que se absorbería mediante la reconstitución del bono original>>. En HERNÁNDEZ GARCÍA, G.: <<Los strips en el mercado español de Deuda Pública>>, en la obra colectiva, *Los strips sobre Deuda Pública*, Analistas Financieros Internacionales, Madrid, 1995, pp. 139 y ss.

mobiliario se trata, ya desde la Ley de Intervención de las Entidades de Crédito (L 16/1998, 29 jul. Disp. Adic. Novena), de un mecanismo de cálculo para determinar en el supuesto de aquellos activos que incorporan rendimientos implícitos (primas de emisión, amortización y reembolso) y explícitos (cupón periódico), qué régimen de tributación deben seguir>>³⁷⁹. En cualquier caso conviene recordar que todos los rendimientos de capital mobiliario se encontraban sujetos a retención a diferencia de los incrementos patrimoniales que carecían de dicha obligación. Las regulaciones posteriores del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mantuvieron el supuesto de <<cesión de capitales propios a terceros>> como rendimientos mobiliarios aunque no recogieron la sistematización establecida por las normas sobre el Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros³⁸⁰. Ello se debe en parte a la dispersión normativa en el tratamiento de los rendimientos de capital mobiliario así como a la dificultad para calificar algunos activos financieros por su inclusión en varias categorías en función del tipo de operación realizada³⁸¹. Ello

³⁷⁹ CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p. 228. El tratamiento tributario de este tipo de retribución de los activos financieros establecido en la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros se reconducía hacia el tratamiento de los rendimientos implícitos. Sin embargo, la disposición adicional novena de la Ley 26/1988, de 29 de julio de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito (Boletín Oficial del Estado, núm.182, de 30 de julio de 1988) modificó su tratamiento tributario que posteriormente fue recogido por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁸⁰ Sobre el significado de esta expresión SIMÓN ACOSTA señala que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias <<utiliza una expresión más amplia que la de préstamos (cesión de capitales propios), aunque en el fondo nos encontremos siempre ante una operación de préstamo entrega de dinero con la obligación de devolver otro tanto. Lo que ocurre es que los rendimientos que se incluyen en esta categoría no son solamente la retribución típica del prestamista (los intereses), sino también las ganancias derivadas de la enajenación o amortización de los títulos o valores a los que el préstamo ha sido incorporado>>. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.77. Por su parte GARCÍA BERRO pone de manifiesto su distinción con los bienes afectos a las actividades económicas en cuanto que <<no se consideran en ningún caso afectos los valores representativos de la participación en fondos de entidades (acciones y participaciones) o de la cesión de capitales a terceros (activos financieros)>>. En GARCÍA BERRO, F.: <<El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.160.

³⁸¹ A este respecto se pueden señalar los supuestos de “cesiones de crédito” a las que PÉREZ-FADON MARTÍNEZ y ALBERRUCHE HERRAIZ han definido como una operación que consiste <<en la cesión, del total o de parte, de un crédito concedido por la entidad bancaria a una persona o empresa, a terceras personas o entidades que pasan a ser acreedoras del prestatario (...) al efectuarse la cesión, aparece un nuevo acreedor. Tres elementos subjetivos son, por tanto, los que intervienen en la operación: - El “antiguo deudor” que pasa a denominarse “cedido”. - El “antiguo acreedor” que deja de serlo y se denomina “cedente”. - El “nuevo acreedor” que se denomina “cesionario”>>. A partir de esta delimitación distinguen los siguientes supuestos <<a) Cesión de activos financieros con rendimiento explícito. Generan alteraciones patrimoniales al tiempo de su transmisión, sujetos a la normativa sobre Activos

implicaba que los activos financieros podían calificarse como rendimientos de capital mobiliario o incrementos de patrimonio³⁸². En su lugar, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias contempló una delimitación genérica del supuesto de cesión de capitales propios a terceros a partir de una definición articulada sobre <<las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos>>³⁸³. En relación a esta delimitación normativa PÉREZ ROYO

Financieros. b) Cesión de activos financieros con rendimiento implícito. Generan rendimientos del capital mobiliario, sujetos a la normativa sobre Activos Financieros. c) Cesión de créditos no documentados en activos financieros. Los rendimientos obtenidos por el cesionario en una cesión de créditos son rendimientos del capital mobiliario y, en consecuencia, sujetos a la oportuna retención a cuenta, salvo que el cesionario sea, a su vez, una entidad financiera>>. En PÉREZ-FADON MARTÍNEZ y ALBERRUCHE HERRAIZ, A.: <<Los rendimientos de capital mobiliario>>, ob. cit., pp.277 y ss. A este respecto, también se pueden incluir como ejemplos a los Strips de Deuda Pública. En este sentido ÁLVAREZ BARBEITO señala que el Strip << puede traducirse como “negociación separada de intereses y capital” (Separated Trading of Interest and Principal)>>. Esta técnica (stripping) aplicada a la Deuda del Estado implica que << determinados activos con rendimiento explícito podrán descomponerse en tantos valores de rendimiento implícito como pagos pendientes de vencimiento tenga el activo original, valores todos ellos negociables de forma independiente respecto a los demás. De este modo, un activo con un principal determinados (1) y un número concreto de cupones de intereses pendientes de pago (n) puede transformarse a través de su segregación en 1+ n activos financieros con rendimiento implícito susceptibles de negociarse de forma separada en el mercado, toda vez que cada uno de ellos cobra entidad independiente respecto del activo subyacente a partir del cual se ha generado>>. Sin embargo, no debe confundirse los Strips de Deuda Pública con los Strips de Titulación Hipotecaria << ya que mientras en el caso de los primeros se segregan todos y cada uno de los pagos por principal e intereses creándose un activo con rendimiento implícito por cada uno de esos flujos, en el caso de los de titulación hipotecaria cada flujo da lugar a dos strips, uno correspondiente al reembolso del principal y otro correspondiente al pago de intereses (ha de tenerse en cuenta que el principal de las hipotecas no se reintegra íntegramente en el momento en que vence el préstamo, sino a lo largo de toda la vida de éste y junto con los intereses de la Hipoteca). De todos modos, en ese último caso los strips generados no son, como así ocurre en el caso de los strips de Deuda pública, bonos cupón cero>>. En ÁLVAREZ BARBEITO, P.: <<Fiscalidad de los valores obtenidos a partir de la segregación de Bonos y Obligaciones del Estado>>, ob. cit., p.31.

³⁸² En este sentido PEDRAZA BOCHONS señala que la Comisión de reforma del Impuesto de 1998 puso de manifiesto << la heterogénea fiscalidad de las rentas derivadas de los activos financieros, que si en unos casos generaban rendimientos del capital mobiliario, en otros producían incrementos de patrimonio, impidiéndose además la integración en la base imponible de los rendimientos implícitos negativos. Del mismo modo, puso de relieve el dispar tratamiento atribuido a las rentas derivadas de contratos de seguros, pues, además de poderse calificar asimismo como incremento o como rendimiento, padecían un régimen de deducciones en la cuota por abono de primas, inconstante en el tiempo y limitado a ciertos tipos de contrato>>. En PEDRAZA BOCHONS, J.V.: <<sección 2ª. Rendimientos del capital>>, ob. cit., p.181.

³⁸³ En este sentido SÁNCHEZ PEDROCHE incluye a << las distintas clases de depósitos que dan lugar a estos rendimientos son habitualmente los siguientes: - Cuentas corrientes a la

señala que <<se trata de una definición omnicomprendensiva que abarca a todos los negocios de préstamo>>³⁸⁴. Esta delimitación genérica se debe matizar en tanto que los intereses de carácter indemnizatorio originados por retraso en el pago de una deuda carecían de la consideración de rendimientos de capital mobiliario³⁸⁵. Además se incluyeron en la delimitación genérica, como novedad respecto a la regulación anterior, a los rendimientos percibidos por el partícipe no gestor en un contrato de cuentas en participación³⁸⁶. De esta definición destacaba la referencia a las retribuciones en especie que con carácter general se computaban por el importe íntegro percibido por el contribuyente

*vista: constituyen instrumentos financieros en los que asociado al contrato mismo de depósito existe otro de prestación de servicios, toda vez que la entidad se obliga a prestar el denominado servicio de caja, con todo lo que eso comporta como, por ejemplo la posibilidad de emitir cheques contra cuenta. – Libretas de Ahorro o Cuentas de Ahorro: cuya característica principal consiste en que normalmente exigen un período de preaviso antes de retirar los fondos depositados en las mismas. También se caracterizan porque el servicio de caja que prestan es sensiblemente inferior que las anteriores. – Depósitos a plazo fijo o imposiciones a plazo fijo: se trata de depósitos tomados a un plazo determinado, fijado en el contrato, cualquiera que sea el documento en que se formalice, siempre que no sea negociable. – Cuentas de Ahorro-Vivienda: los rendimientos que generan son catalogables como de capital mobiliario, y a tales efectos la Circular 4/1991 del Banco de España obliga a contabilizar, a las entidades de crédito a este tipo de cuentas junto con las imposiciones a plazo fijo. – Cuentas basadas en activos financieros: una modalidad de las mismas son las denominadas “cuentas financieras”, es decir, aquellas en las que, asociado al contrato de depósito, existe un contrato de inversión en valores de Deuda del Estado>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., pp.136 y ss.*

³⁸⁴ A este respecto PÉREZ ROYO pone de manifiesto que esta delimitación no solamente recoge a <<las inversiones en activos financieros más o menos sofisticados van a originar esta clase de rendimientos, sino también los tradicionales intereses de cuentas bancarias e imposiciones a plazo fijo, los intereses por el aplazamiento en el pago de una venta no empresarial, los intereses remuneratorios por el retraso en el pago o devolución de fondos>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.187 y ss.

³⁸⁵ En este sentido GARCÍA-ROYO MUÑOZ advierte que <<es obligado distinguir entre el interés satisfecho a título de contraprestación por la cesión de capitales, del interés indemnizatorio. El primero genera rendimientos del capital mobiliario. El segundo, que tiene su origen en el artículo 1.108 del Código Civil que regula el devengo de intereses moratorios cuando el deudor incurra en mora, da lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales>>. En GARCÍA-ROYO MUÑOZ, L.G.: <<Rendimientos de capital mobiliario>>, en la obra colectiva, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/1998)*, Comares, Granada, 1999, p.212.

³⁸⁶ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas consideraba como dividendos a los rendimientos percibidos por el partícipe no gestor en un contrato de cuentas en participación. En cambio la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias incluyó estos rendimientos en el supuesto de “cesión de capitales propios a terceros”. En este sentido PÉREZ ROYO señala que ello se desprende <<de la Ley 43/1995, del IS, que unificó el tratamiento fiscal y contable de estos contratos, permitiendo al gestor de la cuenta en participación deducir como gasto la remuneración satisfecha al partícipe no gestor, calificando la misma para éste último como rendimiento explícito del capital mobiliario (...) con la Ley 43/1995, del IS, se ha vuelto al esquema de la ley 14/1985, esto es, considerar básicamente el contrato de cuentas en participación como una operación de crédito>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.188.

independientemente de la forma o denominación adoptada por dicha remuneración³⁸⁷. Sin embargo, la trascendencia de esta delimitación se encontraba en que también se consideraban rendimientos de capital mobiliario a aquella renta derivada de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activo financiero³⁸⁸. Se exceptuaba de esta

³⁸⁷ En este sentido SÁNCHEZ PEDROCHE advierte que <<salvo que el ingreso a cuenta se repercutiese sobre el perceptor de la renta (cosa rara en este tipo de rentas), el rendimiento íntegro a computar será la suma del valor de mercado de los bienes entregados más el ingreso a cuenta (18 por 100), sin perder de vista que el art. 96 RIRPF manda tomar como valor de mercado “el resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o coste para el pagador”>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.140.

³⁸⁸ El Artículo 84 del Real Decreto 214/1999 de 5 de febrero, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas definía el concepto y la clasificación de activos financieros, de la siguiente forma: <<1. Tienen la consideración de activos financieros los valores negociables representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, con independencia de la forma en que se documenten. 2. Tendrán la consideración de activos financieros con rendimiento implícito aquéllos en los que el rendimiento se genere mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento de aquellas operaciones cuyo rendimiento se fije, total o parcialmente, de forma implícita, a través de cualesquiera valores mobiliarios utilizados para la captación de recursos ajenos. Se incluyen como rendimientos implícitos las primas de emisión, amortización o reembolso. Se excluyen del concepto de rendimiento implícito las bonificaciones o primas de colocación, giradas sobre el precio de emisión, siempre que se encuadren dentro de las prácticas de mercado y que constituyan ingreso en su totalidad para el mediador, intermediario o colocador financiero, que actúe en la emisión y puesta en circulación de los activos financieros regulados en esta norma. Se considerará como activo financiero con rendimiento implícito cualquier instrumento de giro, incluso los originados en operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores. 3. Tendrán la consideración de activos financieros con rendimiento explícito aquéllos que generan intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como contraprestación a la cesión a terceros de capitales propios y que no esté comprendida en el concepto de rendimientos implícitos en los términos que establece el apartado anterior. 4. Los activos financieros con rendimiento mixto seguirán el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito cuando el efectivo anual que produzcan de esta naturaleza sea igual o superior al tipo de referencia vigente en el momento de la emisión, aunque en las condiciones de emisión, amortización o reembolso se hubiese fijado, de forma implícita, otro rendimiento adicional. Este tipo de referencia será, durante cada trimestre natural, el 80 por 100 del tipo efectivo correspondiente al precio medio ponderado redondeado que hubiera resultado en la última subasta del trimestre precedente correspondiente a bonos del Estado a tres años, si se tratara de activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años; a bonos del Estado a cinco años, si se tratara de activos financieros con plazo superior a cuatro años pero igual o inferior a siete, y a obligaciones del Estado a diez, quince o treinta años, si se tratara de activos con plazo superior. En el caso de que no pueda determinarse el tipo de referencia para algún plazo, será de aplicación el del plazo más próximo al de la emisión planeada. A efectos de lo dispuesto en este apartado, respecto de las emisiones de activos financieros con rendimiento variable o flotante, se tomará como interés efectivo de la operación su tasa de rendimiento interno, considerando únicamente los rendimientos de naturaleza explícita y calculada, en su caso, con referencia a la valoración inicial del parámetro respecto del cual se fije periódicamente el importe definitivo de los rendimientos devengados>>. A este respecto, véase núm. de consulta: 1804-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 08/10/2001, en relación al tratamiento fiscal de la comercialización de un producto financiero denominado "Contrato financiero atípico con un 90 por ciento de la inversión garantizada", por el que la entidad recibe un dinero de sus clientes, pactándose una rentabilidad ligada a la rentabilidad de un determinado activo subyacente. Al vencimiento del contrato, la entidad garantiza al inversor

previsión a las remuneraciones satisfechas por instituciones de inversión colectiva generadoras de ganancias o pérdidas patrimoniales³⁸⁹ así como a las rentas derivadas de la transmisión de valores negociables que no fueran representativos de la “cesión de capitales”³⁹⁰. En cuanto a los “activos financieros”, cabe señalar que éstos se equiparaban a los valores negociables

la recuperación del 90 por cien del capital invertido, cualquiera que haya sido la evolución del activo subyacente, más una participación en la rentabilidad obtenida por dicho activo en caso de que su evolución haya sido positiva. La estructura interna del producto se configura con: a) Un activo financiero de renta fija, cuyo valor final es el capital garantizado. b) Una opción de compra del activo subyacente con una prima por importe igual al capital no garantizado más el valor actual de los intereses del activo financiero. El plazo de estos contratos variará entre 6 y 36 meses. Se excluye la posibilidad de cancelación anticipada del producto, produciéndose a vencimiento la cancelación automática, en este caso, <<la normativa financiera considera los depósitos atípicos descritos anteriormente como instrumentos financieros (...) que tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la cesión de terceros de capitales propios “las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos” Por tanto, atendiendo al precepto transcrito, cualquier forma de retribución que pudiera obtener el potencial cliente como resultado de la contratación del producto financiero objeto de consulta encaja en lo anteriormente señalado. En consecuencia, la diferencia entre el importe percibido a vencimiento y el importe inicialmente entregado tendrá la consideración de rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios, con independencia de la forma o mecanismos de cobertura que la entidad financiera adopte para hacer efectivo el importe pactado con el cliente. Además, cuando los rendimientos tengan un período de generación superior a dos años, dichos rendimientos, ya sean positivos o negativos, se reducirán>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁸⁹ En relación a las Instituciones de Inversión Colectiva SÁNCHEZ PEDROCHE pone de manifiesto que <<generan rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en los fondos propios, es decir, por los resultados que distribuyan a los partícipes o socios, o una ganancia o pérdida patrimonial (por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión). Como quiera que desde fechas recientes han proliferado determinados tipos de Instituciones de Inversión Colectiva que aseguran al partícipe un resultado, la Administración ha entendido que en los casos de Fondo de Inversión Español con garantía complementaria, las participaciones seguirán el régimen general de toda participación, mientras que la garantía, al responder al fin último de proporcionar un rendimiento mínimo a las inversiones efectuadas en el fondo de inversión, debe gravarse en su integridad, incluida la parte que compense al inversor de una eventual pérdida en su inversión inicial, en concepto de rendimiento de capital mobiliario>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.138.

³⁹⁰ Respeto al mantenimiento de este régimen por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio GARCÍA BERRO advierte que <<el tratamiento específico aplicable a la transmisión de activos financieros supone una excepción explícita a la regla general prevista en el art. 21 LIRPF, según la cual las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos se consideran ganancias o pérdidas patrimoniales. De hecho, esta última consideración – ganancia o pérdida patrimonial – es la que reciben las rentas derivadas de la transmisión de otros valores negociables que no son representativos de la cesión de capitales, ni tienen por tanto la consideración de activos financieros, como las acciones y las participaciones en sociedades o en instituciones de inversión colectiva>>. En GARCÍA BERRO, F.: <<El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.166.

representativos de la captación y utilización de capitales ajenos³⁹¹. Pero conviene advertir que solamente se consideraban rendimientos de capital mobiliario a las rentas derivadas de la negociación de los valores de crédito o las generadas con un carácter financiero³⁹². Esta regla de carácter general se configuraba como señala SÁNCHEZ PEDROCHE a través de *<<las rentas procedentes de estos activos financieros representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, se califican exclusivamente como rendimientos del capital mobiliario, tanto si se derivan del cobro de cupones, como si se derivan de la transmisión o amortización de tales activos>>*³⁹³. Tan solo quiebra esta previsión general, como se ha puesto de manifiesto, cuando las inversiones se articulaban mediante una institución de inversión colectiva que en este caso se calificaban como ganancias patrimoniales³⁹⁴. A modo de

³⁹¹ El Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre emisiones y ofertas públicas de ventas de valores (Boletín Oficial del Estado, núm. 80, de 2 de abril de 1992) señalaba en su artículo 2.1, que son valores negociables *<<a) Las acciones de Sociedades anónimas y las cuotas participativas de Cajas de Ahorros y de la Confederación Española de Cajas de Ahorros, así como cualesquiera valores, tales como derechos de suscripción, (warrants) u otros análogos, que directa o indirectamente puedan dar derecho a su suscripción o adquisición. b) Las obligaciones y valores análogos representativos de partes de un empréstito, emitidos por personas o entidades privadas o públicas, ya sean con rendimiento explícito o implícito, los que den derecho directa o indirectamente a su adquisición, así como los valores derivados que den derecho sobre uno o más vencimientos de principal o intereses de aquéllos. c) Las letras de cambio, pagarés, certificados de depósito o cualquier instrumento análogo, salvo que sean librados singularmente y, además, deriven de operaciones comerciales antecedentes que no impliquen captación de fondos reembolsables del público. d) Las cédulas, bonos y participaciones hipotecarias. e) Las participaciones en fondos de inversión de cualquier naturaleza. f) Cualquier otro derecho de contenido patrimonial, cualquiera que sea la denominación que se le dé, que, por su configuración jurídica propia y régimen de transmisión, sea susceptible de tráfico generalizado e impersonal en un mercado de índole financiera. En particular, se entenderán incluidos en el presente apartado las participaciones o derechos negociables que se refieran a valores o créditos. 2. No se considerarán valores negociables: a) Las participaciones en sociedades de responsabilidad limitada. b) Las cuotas de los socios de sociedades colectivas y comanditarias simples. c) Las aportaciones al capital de las sociedades cooperativas de cualquier clase. d) Las cuotas que integran el capital de las sociedades de garantía recíproca. e) Las acciones de las Sociedades Rectoras de las Bolsas de Valores y de los demás organismos rectores de mercados secundarios organizados, de la Sociedad de Bolsas, y del Servicio de Compensación y Liquidación de Valores, así como las cuotas asociativas de la Confederación Española de Cajas de Ahorros>>*.

³⁹² En este sentido PÉREZ ROYO distingue en primer lugar a los valores negociables de crédito *<<que incorporan un derecho de crédito pecuniario>>* en segundo lugar a los valores negociables de participación *<<que incorporan los derechos inherentes a la condición de socio>>* en tercer y último lugar a los valores negociables derivados o híbridos *<<que incorporan el derecho a la suscripción o adquisición de otros valores o bien un derecho de crédito pecuniario cuya cuantía se fija en función del precio de otros valores>>*. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.191.

³⁹³ En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.141.

³⁹⁴ En este sentido PÉREZ ROYO señala que *<<si estas inversiones se canalizan a través de una institución de inversión colectiva (FIM, FIAMM, etc.), y aun cuando tales fondos sólo inviertan en activos financieros de renta fija, la rentabilidad retirada por el partícipe al vender sus participaciones será calificada como ganancia patrimonial, no como rendimiento del capital*

conclusión puede señalarse que desde esta perspectiva se producía una expansión de los rendimientos de capital mobiliario a costa de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Adicionalmente, la nueva regulación permitió la compensación de rendimientos negativos derivados de una transmisión³⁹⁵. La delimitación genérica establecida por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias se completaba con una lista de rendimientos de carácter abierto que por otra parte se recogió en idénticos términos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio³⁹⁶. También, merece destacar la vigencia de la clasificación referida a la “cesión de capitales” a partir del tratamiento

mobiliario>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.190.

³⁹⁵ A este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE pone de relieve que <<mientras que con la Ley 18/1991 los rendimientos negativos derivados de la transmisión de títulos con rentabilidad implícita no podían integrarse ni compensarse con el resto de rendimientos, con la Ley vigente 40/1998 únicamente se impide dicha integración cuando el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, en cuyo caso el citado rendimiento negativo se integrará a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.141.

³⁹⁶ El artículo 23.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía que son <<rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios. Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. a) En particular, tendrán esta consideración: 1.º Los rendimientos procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores. 2.º La contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros. 3.º Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra. 4.º Las rentas satisfechas por una entidad financiera como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla. b) En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción. Como valor de canje o conversión se tomará el que corresponda a los valores que se reciban. Los gastos accesorios de adquisición y enajenación serán computados para la cuantificación del rendimiento, en tanto se justifiquen adecuadamente. Los rendimientos negativos derivados de transmisiones de activos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente>>. En idénticos términos se pronunció el artículo 25.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

reglamentario de los rendimientos implícitos, explícitos y mixtos en las últimas regulaciones del Impuesto³⁹⁷. Esta clasificación era recogida como ha señalado PEDRAZA BOCHONS <<para la práctica de las retenciones a cuenta>>³⁹⁸. Finalmente, conviene hacer una breve referencia a la normativa sobre los rendimientos obtenidos por la cesión de capitales propios a entidades vinculadas con el contribuyente establecida en la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio³⁹⁹. La renta se califica como rendimiento de capital mobiliario bajo el supuesto de cesión de capitales a terceros. Sin embargo, su tratamiento tributario difiere del régimen general (aplicación de tipos de gravamen proporcionales) cuando los capitales cedidos superasen la cantidad de multiplicar por tres a los fondos propios en la parte correspondiente a la participación del contribuyente. En este último caso, dicho rendimiento será gravado conforme a la escala progresiva del Impuesto. Esta disposición se asimila al supuesto de “subcapitalización” que se encontraba prevista en el Impuesto sobre Sociedades para el tratamiento de la financiación

³⁹⁷ El Artículo 84 del Real Decreto 214/1999 de 5 de febrero, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía el concepto y la clasificación de activos financieros. En este mismo sentido se recogió en el artículo 91 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

³⁹⁸ En PEDRAZA BOCHONS, J.V.: <<sección 2ª. Rendimientos del capital>>, ob. cit., p.187. La regulación aprobada por la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros fue suprimida por la disposición derogatoria única de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial del Estado, núm. 310, de 28 de diciembre de 1995).

³⁹⁹ Esta regulación ha sido incorporada en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio en el artículo 46, a), a través de la disposición final séptima de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el mercado Inmobiliario (Boletín Oficial del Estado, núm. 259, de 27 de octubre de 2006). Por su parte, el citado artículo 46, a), señala que constituyen renta del ahorro <<a) los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1,2 y 3 del artículo 25 de esta Ley. No obstante, formaran parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios, de la entidad vinculada, reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha. En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 5 por ciento>>.

de una entidad residente por una sociedad vinculada con domicilio fiscal en el extranjero⁴⁰⁰. En ese caso se consideraba distribución de beneficios (dividendos) en vez de pago de intereses por un préstamo al exceso sobre el resultado de aplicar el coeficiente tres a la cifra del capital fiscal de la entidad residente. Mención especial merece el Real Decreto-Ley 6/2015, de 14 de mayo, por el que se modifica la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, se conceden varios créditos extraordinarios y suplementos de créditos en el presupuesto del Estado y se adoptan otras medidas de carácter tributario que estableció unas reglas especiales de cuantificación del rendimiento de capital mobiliario en los supuestos de rentas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes⁴⁰¹. En este caso, la renta se computaba como un único rendimiento del capital mobiliario derivado de la diferencia entre la compensación percibida por el contribuyente y la inversión realizada. Por lo tanto quedan sin efecto las operaciones intermedias de recompra, suscripción o canje de valores y en su caso la transmisión de los valores recibidos⁴⁰². En tercer y último lugar se analizan los rendimientos procedentes <<de operaciones de capitalización y seguros de vida>>. Este supuesto aparecía

⁴⁰⁰ PÉREZ ROYO señala que este supuesto se produce en <<determinadas operaciones concertadas por una entidad residente en territorio español con otra vinculada con ella y residente en el extranjero que podrían vaciar la base imponible de la primera en el IS, transfiriendo la tributación de beneficios obtenidos en nuestro país a otros países con menor presión fiscal en este impuesto. Y entre ellas destaca la financiación de la residente por la vinculada no residente, cuando dicha financiación está retribuida y excede con mucho del nivel de endeudamiento que podría conseguir la residente en condiciones normales de mercado>>. En PÉREZ ROYO, I.: <<El Impuesto sobre Sociedades>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 2008, p.416. En cualquier caso, esta regulación ha sido sustituida por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (Boletín Oficial del Estado, núm.78, de 31 de marzo de 2012) y en su lugar permitía la deducción de gastos financieros netos con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

⁴⁰¹ El Real Decreto-Ley 6/2015, de 14 de mayo, por el que se modifica la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, se conceden varios créditos extraordinarios y suplementos de créditos en el presupuesto del Estado y se adoptan otras medidas de carácter tributario (Boletín Oficial del Estado, núm.116, de 15 de mayo de 2015).

⁴⁰² Adicionalmente, como señala la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 6/2015, de 14 de mayo, por el que se modifica la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, se conceden varios créditos extraordinarios y suplementos de créditos en el presupuesto del Estado y se adoptan otras medidas de carácter tributario cabe señalar <<la existencia de múltiples sentencias que han declarado la nulidad de los contratos de deuda subordinada o de participaciones preferentes ha determinado la procedencia de posibilitar la solicitud de la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y obtener la devolución de ingresos indebidos correspondientes, de forma extraordinaria y limitada a los rendimientos derivados de tales contratos, a pesar de que hubiera podido prescribir el derecho a solicitar la devolución>>.

recogido en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas junto a una lista de rendimientos de capital mobiliario⁴⁰³. De esta regulación merece destacar la calificación como rendimiento del capital mobiliario de *<<las pensiones y haberes pasivos a favor de personas distintas de las que generaron el derecho a su percepción>>* realizada por el reglamento del Impuesto⁴⁰⁴. Otro aspecto relevante originado durante la vigencia de esta regulación se refiere a la disparidad de la calificación tributaria de las prestaciones derivadas de los contratos de seguro. A este respecto, cabe señalar que la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyó a los intereses de los seguros de capital diferido de entre los rendimientos de capital mobiliario. En su lugar, las cantidades obtenidas mediante la percepción de un capital diferido derivadas de contratos de seguros de vida o invalidez se calificaban como incrementos de patrimonio⁴⁰⁵. Ello supuso el desarrollo de contratos de seguros carentes del componente de riesgo bajo la consideración de incrementos de patrimonio y por tanto con ausencia de la retención en los rendimientos. En definitiva, esta previsión normativa motivó la proliferación de contratos carentes de los elementos propios del seguro lo que finalmente,

⁴⁰³ El artículo 17.2, letra c) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que en particular se incluirán entre los rendimientos de capital mobiliario a cualquier *<<otra modalidad de imposición de capitales, incluidos los intereses acumulados por contratos de seguros de vida con capital diferido>>*. Por su parte, la letra e), del mismo precepto incluyó a *<<las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales>>*. En este sentido, el Real Decreto 2384/1981 de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 58 la amortización *<<en el supuesto de rentas temporales o vitalicias que sean consecuencia de imposición de capitales por el sujeto pasivo, se considerará amortizable el importe de los mismos en la forma y condiciones siguientes: Tratándose de rentas vitalicias, el 70 por 100 de su importe en el año de su imposición, reduciéndose en un entero por cada año que exceda de aquél, hasta un límite del 10 por 100. Cuando se trate de rentas temporales, el porcentaje de amortización será del 70 por 100 de su importe en el primer año, reduciéndose dicho porcentaje en un entero por cada año siguiente hasta completar los que comprenda el contrato, con el límite del 10 por cien en dicha regresión>>*.

⁴⁰⁴ Así lo establecía el artículo 54.1 en su letra j) del Real Decreto 2384/1981 de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁰⁵ El artículo primero de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía un nuevo artículo 20.10, letra b), en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al señalar que *<<cuando se perciban cantidades derivadas de seguros de vida o invalidez, conjunta o separadamente, con capital diferido, el incremento o disminución patrimonial vendrá determinado por la diferencia entre la cantidad que se perciba y el importe de las primas satisfechas>>*.

provocó la propia reforma de dicha regulación⁴⁰⁶. A tal fin respondió la aprobación del Real Decreto- Ley 5/1989, de 7 de julio, sobre medidas financieras y, fiscales urgentes que excluyó estas operaciones del ámbito de las entidades aseguradoras⁴⁰⁷. Sin embargo, la ordenación establecida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas retomó la consideración de rentas de capital mobiliario para los rendimientos <<procedentes de operaciones de capitalización y de aquellos contratos de seguro que no incorporen el componente mínimo de riesgo y duración que se determine reglamentariamente>>⁴⁰⁸. De esta previsión

⁴⁰⁶ A este respecto MARTÍN QUERALT ha puesto de manifiesto que la previsión contenida en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas <<pretende evitar los problemas suscitados con la tipificación de los rendimientos derivados de los denominados seguros de prima única>>. En estos contratos <<los asegurados, en pago de la prima, ingresaban en la entidad financiera, tomadora del seguro, en una cuenta abierta por la entidad aseguradora y por cuenta de la misma, la cantidad correspondiente a la prima. La aseguradora recibía por los saldos un determinado interés, sujeto a retención, en concepto de rendimiento de capital mobiliario. La controversia suscitada en torno a la consideración de las cantidades satisfechas por la entidad aseguradora, cuando se producía una de las hipótesis que daban lugar a ello –fallecimiento del asegurado, supervivencia del mismo en un determinado momento o rescisión voluntaria-, se ha suscitado, en definitiva, ante las posiciones encontradas de entidades aseguradoras, financieras y asegurados –para quienes los rendimientos constituyen incrementos patrimoniales – y de la Administración tributaria – que entiende se encuentra ante rendimientos del capital mobiliario que, en cuanto tales, debían haberse sometido a retención en el momento de hacerse efectivas las prestaciones contenidas en el mismo>>. Por tanto, <<la Administración Tributaria ha visto en los mismos una pura operación financiera, de forma que, prescindiendo del ropaje jurídico de los mismos –contratos de seguros- los ha tratado como lo que entiende que son, desde el punto de vista del sustrato económico: una operación de imposición o captación de capital. No hay elemento de riesgo y, en consecuencia, está ausente la aleatoriedad que el artículo 1.790 del Código Civil considera elemento esencial de los contratos aleatorios, como el seguro>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., pp.89 y ss.

⁴⁰⁷ La exposición de motivos del Real Decreto-Ley 5/1989, de 7 de julio, sobre medidas financieras y, fiscales urgentes pone de manifiesto que <<se intenta retornar hacia los circuitos normales un conjunto de operaciones que, calificadas como operaciones de seguro, equivalen en la práctica a operaciones financieras típicas de la actividad bancaria y cuyo creciente volumen ha debilitado el proceso de transmisión de efectos de la política monetaria. En concreto, se prohíbe a las Entidades sometidas a la Ley 33/1984, de 22 de agosto, la realización de operaciones cuya finalidad aseguradora queda desvirtuada por su duración y por establecer una insuficiente cobertura para el caso de fallecimiento o invalidez en relación a la de supervivencia, pese a adoptar externamente la forma de seguro>>. Su desarrollo se encuentra en el Real Decreto 1203/1989, de 6 de octubre, por el que se da cumplimiento al artículo 4º del Real Decreto-ley 5/1989, de 7 de julio, sobre medidas financieras y fiscales urgentes (Boletín Oficial del Estado, núm.241, de 7 de octubre de 1989).

⁴⁰⁸ El artículo 37.Uno.3. letra f), de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incluyó entre los rendimientos de capital mobiliario a <<los rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de aquellos contratos de seguro que no incorporen el componente mínimo de riesgo y duración que se determine reglamentariamente>>. Por su parte, el Real Decreto 1841/1991 de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía los requisitos de los contratos de seguros en su artículo 9 al señalar que <<tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los

normativa se excluyeron aquellos seguros que contemplan los elementos de riesgo y duración propios de este tipo de contratos cuyas rentas fueron consideradas incrementos patrimoniales⁴⁰⁹. La determinación del componente mínimo de riesgo y duración del contrato de seguro se realizaba a través de una disposición reglamentaria en vez de por una norma con rango de Ley⁴¹⁰. En definitiva se consideraban rendimientos de capital mobiliario a aquellas prestaciones derivadas de contratos de seguro de vida que se combinaban con las coberturas de muerte o invalidez⁴¹¹. De la misma manera, esta regulación incluyó a <<las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, siempre que su constitución no esté sujeta al Impuesto

procedentes de aquellos contratos de seguros del que combinen una prestación asegurada para caso de supervivencia con cualquier otra para caso de muerte o invalidez cuando presenten alguna de las siguientes características: a) Duración inferior a un año. b) Duración igual o superior a un año en las que la prestación total prevista durante los tres primeros años para caso de muerte sea inferior al 150 por 100 de la prevista para caso de supervivencia en el mismo período. c) Duración igual o superior a un año en las que dentro del primer año se pague una parte de las prestaciones aseguradas para caso de supervivencia de cuantía superior al 50 por 100 de las previstas para esta contingencia, salvo que se trate de capitales o rentas de invalidez. d) Duración igual o superior a un año cuando existan entregas en efectivo o en especie, dentro de los tres primeros años, de cantidades periódicas en concepto de intereses, participación en beneficios o cualquier otro equivalente a los anteriores, con independencia de la forma que adopten. Igualmente tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los procedentes de operaciones de capitalización>>.

⁴⁰⁹ A este respecto CARBAJO VASCO señala que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas diferenciaba <<dos tipos de operaciones de seguro: - aquéllas con un componente de aseguramiento ante eventos aleatorios de la vida humana donde exista un fuerte componente de riesgo, cuyo tratamiento en el IRPF se establece por la vía de las variaciones patrimoniales.- aquéllas que, bien por su duración o en ausencia del componente de riesgo asegurado, se considere generen rendimientos del capital mobiliario>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p. 235.

⁴¹⁰ En este sentido CAZORLA PRIETO pone de relieve que es <<críticable que la concreción del componente mínimo de riesgo y duración se confié al desarrollo reglamentario. En efecto, tal concreción constituye el supuesto determinante de la tributación o no como rendimiento del capital de lo obtenido. Implica, pues, delimitación de un elemento de la configuración esencial del tributo como es el hecho imponible, razón por la cual esta función incumbe a la ley y no al reglamento conforme a la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, entre otras en la sentencia 6/1983, de 4 de febrero>>. En CAZORLA PRIETO, L.M.: *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.102.

⁴¹¹ Como recuerdan PÉREZ-FADON MARTÍNEZ y ALBERRUCHE HERRAIZ la <<Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, incluye como una de las modalidades del hecho imponible, la percepción de cantidades derivadas de seguros de vida cuando el perceptor sea persona distinta del asegurado>>, por tanto, <<las rentas vitalicias originadas por contrato de seguro de vida (para vida o para muerte) que correspondan a persona distinta del contratante, o las derivadas de negocio lucrativo (donación, donación mortis causa...), así como, la constitución de dichas rentas cuando el bien entregado tenga un valor superior/inferior a la estimación del valor de la renta vitalicia (en este último caso por la diferencia), están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>. En PÉREZ-FADON MARTÍNEZ, J. y ALBERRUCHE HERRAIZ, A.: <<Los rendimientos de capital mobiliario>>, ob. cit., pp.277 y ss.

sobre Sucesiones y Donaciones>>⁴¹². A este respecto conviene señalar que las rentas vitalicias o temporales instituidas “mortis causa” así como con carácter lucrativo se encontraban gravadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En cambio, las rentas constituidas “inter vivos” de forma onerosa se sujetaban al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁴¹³. De tal forma que, la constitución de dicha renta generaba incrementos o disminuciones patrimoniales y su percepción rendimientos de capital mobiliario⁴¹⁴. Esta regulación siguió las recomendaciones establecidas en el Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio en relación a la creación de “activos financieros desfiscalizados”⁴¹⁵. Por ello, la citada ordenación estableció una exención tributaria a los rendimientos derivados de los Planes de Ahorro Popular instrumentados a través de contratos de seguro y valores o títulos públicos⁴¹⁶. Sin embargo, la

⁴¹² La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 37.Uno.3. letra e), incluyó entre los rendimientos de capital mobiliario <<a las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, siempre que su constitución no esté sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En el caso de rentas vitalicias sujetas a este Impuesto, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes: — 70 por 100, cuando el perceptor tenga menos de cincuenta años. — 50 por 100, cuando el perceptor tenga entre cincuenta y cincuenta y nueve años. — 40 por 100, cuando el perceptor tenga entre sesenta y sesenta y nueve años. — 30 por 100, cuando el perceptor tenga más de sesenta y nueve años. Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma. Tratándose de rentas temporales sujetas a este Impuesto, se considerará rendimiento del capital mobiliario el 60 por 100 de su importe>>.

⁴¹³ Sin embargo conviene señalar que la constitución de rentas vitalicias se puede realizar a través de un contrato de seguro. En cuyo caso, dicha renta se constituirá en el momento en que se produzca la contingencia asegurada y no en la firma de la póliza del seguro. También, dichas rentas se pueden constituir con la contratación de un plan de pensiones.

⁴¹⁴ A este respecto CARBAJO VASCO señala que <<en toda renta vitalicia hay que considerar dos aspectos correlacionadas: - posibilidad de incremento o disminución del patrimonio en el momento de constitución de la renta>> y <<-posterior gravamen de la renta, por la parte que se computa como rendimiento del capital mobiliario>>. Respecto a la consideración de incremento o disminución del patrimonio distingue dos situaciones; la primera, <<a) Si se constituye la renta a cambio de un capital en bienes o derechos y no de dinero, en el momento de la constitución se produce un incremento o disminución patrimonial para el transmitente (rentista)>> y <<b) Por otra parte, cuando se extinga la renta vitalicia (fallecimiento del rentista...) se producirá un incremento o disminución patrimonial para el obligado al pago que se calculará: “por diferencia entre el valor de adquisición del capital recibido y la suma de las rentas efectivamente satisfechas”>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., pp. 231 y ss.

⁴¹⁵ El Informe de reforma del Impuesto proponía la <<creación de instrumentos financieros “desfiscalizados” sujetos a ciertas limitaciones de cuantía y disponibilidad (análogo a los planes de ahorro popular franceses, PEP)>>. En Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio, ob. cit., p.68.

⁴¹⁶ De la misma manera, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía en su artículo 37.Dos, que se encontraban <<exentos los rendimientos del capital mobiliario derivados de los planes de ahorro popular que se autoricen

Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social suprimió la exención de los rendimientos de capital procedentes de los Planes de Ahorro Popular⁴¹⁷. La novedad en la configuración de los rendimientos de capital mobiliario surgió con la nueva regulación del tributo. En este caso, la sistematización de estos supuestos como categoría de rendimiento de capital mobiliario se realizó por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Esta regulación delimitó el supuesto de rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y seguros de vida a través de una configuración genérica. La ordenación señalada calificaba como rentas de capital mobiliario a los <<rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez>> excepto cuando debieran tributar como rendimientos del trabajo⁴¹⁸. De esta delimitación destacaba que el rendimiento de capital mobiliario se determinaba

reglamentariamente, respetando las siguientes condiciones y requisitos: a) Permanencia de las cantidades invertidas durante un período mínimo de cinco años, a contar desde su imposición. b) La inversión en activos de esta naturaleza no podrá superar la cuantía de diez millones de pesetas por sujeto pasivo. c) La inversión anual, que deberá cumplir el requisito previsto en el artículo 81 de esta Ley, no podrá exceder, a su vez, de un millón de pesetas por sujeto pasivo. d) Cada sujeto pasivo sólo podrá ser titular de un plan de estas características. Los planes de ahorro popular podrán materializarse en contratos de seguro y en valores o títulos públicos en las condiciones que se determinen reglamentariamente. Los rendimientos derivados de las inversiones a que se refiere este apartado no estarán sujetos a retención en la fuente. No obstante, si con anterioridad al plazo previsto en la letra a) se dispusiera de las cantidades invertidas, los rendimientos correspondientes a la cantidad dispuesta perderán la exención, y tributarán, en su caso, como renta irregular, debiendo practicarse la oportuna retención a cuenta que se detraerá de la cantidad dispuesta. A estos efectos, se entenderá que las cantidades retiradas serán las últimas que hubiesen sido invertidas>>.

⁴¹⁷ A este respecto MENÉNDEZ MORENO señala que <<el artículo 3 de la Ley 42/1994, de medidas fiscales, suprime, sin que curiosamente haya llegado a entrar en vigor, la exención de los incrementos de patrimonio reconocida en el párrafo tercero del artículo 44.1 de la Ley del I.R.P.F., en virtud de la reinversión de tales incrementos en un plan de ahorro popular. Se trata de una medida necesaria y coherente con la adoptada en el número 4 de la Disposición derogatoria única de la misma Ley 42/1994, de medidas fiscales, por la que se suprime la exención de los rendimientos de capital procedentes de estos planes de ahorro popular>>. En MENÉNDEZ MORENO, A: <<La novedades fiscales para el año 1995 en los impuestos sobre la renta y sobre el Valor Añadido>>, ob. cit., p.31.

⁴¹⁸ En este sentido se consideran rendimientos del trabajo a las prestaciones de los contratos de seguro concertados en el ámbito de la previsión social entre los que se incluyen: 1) Los contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan sido al menos en parte gasto deducible u objeto de reducción en la base imponible. 2) Los planes de previsión social empresarial y seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas de acuerdo a la disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. 3) Los Planes de previsión asegurados. 4) Por último, los seguros de dependencia según lo establecido en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la Autonomía personal y Atención a las personas en situación de dependencia (Boletín Oficial del Estado, núm.299, de 15 de diciembre de 2006).

de acuerdo a la rentabilidad del seguro u operación⁴¹⁹. Los mismos criterios se aplicaban para la determinación del rendimiento procedente de una operación de capitalización y seguro de vida o invalidez⁴²⁰. Por último cabe señalar que, se consideraban rendimientos de capital mobiliario a aquellas prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta carentes de la calificación de rendimientos del trabajo⁴²¹. Respecto de esta delimitación MENÉNDEZ MORENO pone de manifiesto que esta regulación ahonda <<en el criterio de calificar como rendimientos (en este caso de capital mobiliario), negocios jurídicos que en la Ley de 1991 tenían el régimen de los incrementos de patrimonio, como era el caso de los seguros de vida o invalidez>>⁴²². Finalmente, la delimitación genérica se completó con una lista de prestaciones derivadas de los contratos de seguros o de operaciones de capitalización a las

⁴¹⁹ A este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE señala que <<la rentabilidad del seguro de vida ahorro está integrada por una parte garantizada por toda la operación, denominada interés mínimo y por otra ligada a la gestión que realice la compañía con sus recursos, denominada participación en beneficios>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.147.

⁴²⁰ En este sentido PÉREZ ROYO explica que <<por operaciones de capitalización hay que entender, conforme al art. 3.2 de la Ley 30/1995 de Ordenación y Supervisión de los seguros Privados, las “basadas en técnica actuarial que consistan en obtener compromisos determinados en cuanto a su duración y a su importe a cambio de desembolsos únicos o periódicos previamente fijados”. Y los seguros de personas incluyen tanto los de vida, para caso de muerte y para caso de supervivencia, como los de accidente. Conviene recordar que desde 1999 los seguros de accidente han perdido la exención de que disfrutaban en la ley anterior mientras la suma asegurada no superase los veinticinco millones de pesetas (150.253,03 euros). En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.195.

⁴²¹ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 23.3 en el último párrafo de la letra e), que <<las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta por los beneficiarios de contratos de seguro de vida o invalidez, distintos de los contemplados en el artículo 16.2.a), y en los que no haya existido ningún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia, se integrarán en la base imponible del impuesto, en concepto de rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía exceda de las primas que hayan sido satisfechas en virtud del contrato o, en el caso de que la renta haya sido adquirida por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, cuando excedan del valor actual actuarial de las rentas en el momento de la constitución de las mismas. En estos casos no serán de aplicación los porcentajes previstos en las letras b) y c) anteriores. Para la aplicación de este régimen será necesario que el contrato de seguro se haya concertado, al menos, con dos años de anterioridad a la fecha de jubilación>>.

⁴²² De la misma manera MENÉNDEZ MORENO señala que <<las rentas procedentes de contratos de seguro de vida o invalidez, que antes eran calificadas de incrementos, pasan a ser rendimientos del trabajo (básicamente los seguros colectivos) o del capital (básicamente los seguros individuales), otorgándose por la Ley una prioridad a la calificación de rendimientos del trabajo>>. En MENÉNDEZ MORENO, A.: <<Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Determinación de la renta gravable. Rendimientos del trabajo. Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario (artículos 15 a 24)>>, ob. cit., pp.84 y ss.

que se asoció un tratamiento tributario específico⁴²³. Dicha tributación dependía de la forma de percepción de las prestaciones como capital o pago periódico de una renta en cualquiera de sus modalidades (vitalicias y temporales)⁴²⁴. En el tratamiento de las prestaciones obtenidas de forma periódica se podía distinguir entre “rentas inmediatas” de carácter temporal o vitalicio⁴²⁵. En esta forma de percepción se encontraban las “rentas diferidas” de carácter temporal

⁴²³ A este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE señala que <<los beneficiarios de la póliza también tienen una gran flexibilidad a la hora de percibir las prestaciones. Estas se pueden cobrar de una vez (en forma de capital), en varias veces (en forma de renta) o en una combinación de ambas fórmulas, en la que una parte significativa de la prestación se cobra como capital, y la suma restante se recibe como renta. Cuando la prestación es en forma de renta, ésta puede cobrarse durante un determinado período (renta temporal) o hasta el fallecimiento del beneficiario (renta vitalicia)>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.145.

⁴²⁴ SÁNCHEZ PEDROCHE pone de manifiesto que <<a la hora de analizar la tributación de las rentas provenientes de los seguros de vida o invalidez hemos de diferenciar entre seguros de vida de capital diferido y seguros de vida de rentas. Los primeros, son aquellos en los que la prestación consiste en una cantidad a tanto alzado. Como aquí las rentas se perciben generalmente en forma de capital, la LIRPF les da un tratamiento tributario en función de la duración del contrato como luego veremos. Los segundos (aquellos en los que las prestaciones consisten en cantidades de devengo periódico, es decir, que se perciben en forma de renta) pueden ser de renta inmediata o de renta diferida en función de que exista o no diferimiento entre la celebración del contrato y el devengo o percepción de las rentas. Los seguros de vida de renta inmediata reciben un tratamiento tributario dual según se trate de rentas vitalicias o temporales. Lo importante es, pues, si la magnitud y extensión de las rentas depende de la vida del asegurado o de un período temporal previamente determinado>>. *Ibídem*, p.147. A este respecto, el artículo 23.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía, en su letra. a) que <<cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas>>.

⁴²⁵ En este sentido SÁNCHEZ PEDROCHE explica que <<en los seguros inmediatos se invierte un capital (normalmente una cantidad elevada) con la finalidad de percibir una prestación en forma de renta inmediatamente después de la firma del contrato. Por eso también se les conoce como seguros de renta inmediatas>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.145. De esta manera, el artículo 23.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía para el tratamiento tributario de las rentas inmediatas de carácter vitalicias, en su letra b) <<que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes: 45 por 100, cuando el perceptor tenga menos de cuarenta años. 40 por 100, cuando el perceptor tenga entre cuarenta y cuarenta y nueve años. 35 por 100, cuando el perceptor tenga entre cincuenta y cincuenta y nueve años. 25 por 100, cuando el perceptor tenga entre sesenta y sesenta y nueve años. 20 por 100, cuando el perceptor tenga más de sesenta y nueve años. Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma>>. Por su parte, en la letra c) señala que <<si se trata de rentas temporales inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes: 15 por 100, cuando la renta tenga una duración inferior o igual a cinco años. 25 por 100, cuando la renta tenga una duración superior a cinco e inferior o igual a diez años. 35 por 100, cuando la renta tenga una duración superior a diez e inferior o igual a quince años. 42 por 100, cuando la renta tenga una duración superior a quince años>>.

o vitalicio⁴²⁶. También, la ordenación comentada estableció un tratamiento específico en el supuesto de extinción de las rentas temporales o vitalicias como consecuencia del ejercicio del derecho de rescate⁴²⁷. Finalmente, cabe destacar que en esta regulación del Impuesto se incorporó a través de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social la articulación normativa de los seguros denominados “unit linked”⁴²⁸. Éstos son seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de las inversiones afectadas a la póliza⁴²⁹. Por último y a modo de conclusión

⁴²⁶ A este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE explica que <<los seguros que se puede percibir como renta o como capital son los diferidos. Se trata de pólizas cuya prestación (ya sea renta, ya capital) se comienza a percibir a partir de una fecha futura definida en el contrato y normalmente suelen pasar años desde que el ahorrador suscribió la póliza>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., pp.145 y ss. Por su parte, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 23.3, d), el tratamiento tributario de las rentas diferidas <<vitalicias o temporales, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en las letras b) y c) anteriores, incrementado en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, en la forma que reglamentariamente se determine>>.

⁴²⁷ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 23.3 en su letra e), el supuesto de la <<extinción de las rentas temporales o vitalicias, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de sumar al importe del rescate las rentas satisfechas hasta dicho momento y de restar las primas satisfechas y las cuantías que, de acuerdo con las letras anteriores de este apartado, hayan tributado como rendimientos del capital mobiliario. Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, se restará, adicionalmente, la rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas>>.

⁴²⁸ La Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social incorporó una nueva letra h) al artículo 14.2, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias con la siguiente redacción <<se imputará como rendimiento de capital mobiliario de cada período impositivo la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo en aquellos contratos de seguro de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión, que no cumplan los requisitos previstos en el artículo 24.3 de esta Ley. El importe de las rentas imputadas minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades de los contratos>>.

⁴²⁹ De la misma manera, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio reguló los seguros “unit linked” en su artículo 14.2, letra h), al establecer que <<se imputará como rendimiento de capital mobiliario a que se refiere el artículo 25.3 de esta Ley, de cada período impositivo, la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo en aquellos contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión. El importe imputado minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades en estos contratos. No resultará de aplicación esta regla especial de imputación temporal en aquellos contratos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias: A) No se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza. B) Las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en: a) Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, predeterminadas en los contratos, siempre que se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de

anticipada conviene señalar que regulación del Impuesto analizada atribuyó una calificación tributaria diferenciada de los rendimientos percibidos de los contratos de seguro y de las operaciones de capitalización de acuerdo a la “cualidad” del sujeto perceptor de las prestaciones⁴³⁰. En este caso, la calificación tributaria del rendimiento prescindía de la forma de obtención ya sea como renta o capital. Por otro lado, cabe señalar que los rendimientos de capital mobiliario ampliaron su ámbito de actuación a través de las prestaciones derivadas de los contratos de seguros o de las operaciones de capitalización a costa de las ganancias patrimoniales. La nueva regulación del Impuesto mantuvo los criterios de la normativa anterior. A este respecto la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la

instituciones de inversión colectiva, o amparadas por la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985. b) Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: La determinación de los activos integrantes de cada uno de los distintos conjuntos de activos separados deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora quien, a estos efectos, gozará de plena libertad para elegir los activos con sujeción, únicamente, a criterios generales predeterminados relativos al perfil de riesgo del conjunto de activos o a otras circunstancias objetivas. La inversión de las provisiones deberá efectuarse en los activos aptos para la inversión de las provisiones técnicas, recogidos en el artículo 50 del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, con excepción de los bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios. Las inversiones de cada conjunto de activos deberán cumplir los límites de diversificación y dispersión establecidos, con carácter general, para los contratos de seguro por el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 5 de marzo, su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, y demás normas que se dicten en desarrollo de aquélla. No obstante, se entenderá que cumplen tales requisitos aquellos conjuntos de activos que traten de desarrollar una política de inversión caracterizada por reproducir un determinado índice bursátil o de renta fija representativo de algunos de los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea. El tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos, en cuáles debe invertir la entidad aseguradora la provisión matemática del seguro, pero en ningún caso podrá intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se invierten tales provisiones. En estos contratos, el tomador o el asegurado podrán elegir, de acuerdo con las especificaciones de la póliza, entre las distintas instituciones de inversión colectiva o conjuntos separados de activos, expresamente designados en los contratos, sin que puedan producirse especificaciones singulares para cada tomador o asegurado. Las condiciones a que se refiere este párrafo h) deberán cumplirse durante toda la vigencia del contrato>>.

⁴³⁰ La tributación de las prestaciones percibidas de un contrato de seguro de vida para el caso de vida o muerte se corresponde con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando el perceptor sea persona distinta del tomador del seguro. En cambio, dichas prestaciones tributarán en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en concepto de rendimientos de capital mobiliario cuando el perceptor sea el tomador del seguro con independencia de la forma de su percepción (capital o renta). Sin embargo, las prestaciones se calificarán como rendimientos del trabajo, cuando deriven de un sistema de previsión social de carácter empresarial o de un contrato suscrito con una mutualidad de previsión social. Véase a este respecto, PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.200.

Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio recogió la misma delimitación de los rendimientos percibidos de los contratos de seguro y de las operaciones de capitalización de la regulación anterior⁴³¹. Sin embargo, la nueva normativa del

⁴³¹ El artículo 25.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establecía que son rendimientos de capital mobiliario aquéllos <<rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales. a) Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2.a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo. En particular, se aplicarán a estos rendimientos de capital mobiliario las siguientes reglas: 1.º) Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas. 2.º) En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes: 40 por ciento, cuando el perceptor tenga menos de 40 años. 35 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 40 y 49 años. 28 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 50 y 59 años. 24 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 60 y 65 años. 20 por ciento, cuando el perceptor tenga más de 66 y 69 años. 8 por ciento, cuando el perceptor tenga más de 70 años. Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda su vigencia. 3.º) Si se trata de rentas temporales inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes: 12 por ciento, cuando la renta tenga una duración inferior o igual a 5 años. 16 por ciento, cuando la renta tenga una duración superior a 5 e inferior o igual a 10 años. 20 por ciento, cuando la renta tenga una duración superior a 10 e inferior o igual a 15 años. 25 por ciento, cuando la renta tenga una duración superior a 15 años. 4.º) Cuando se perciban rentas diferidas, vitalicias o temporales, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en los números 2.º) y 3.º) anteriores, incrementado en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, en la forma que reglamentariamente se determine. Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, el rendimiento del capital mobiliario será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en los números 2.º) y 3.º) anteriores. No obstante lo previsto en el párrafo anterior, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta por los beneficiarios de contratos de seguro de vida o invalidez, distintos de los establecidos en el artículo 17.2. a), y en los que no haya existido ningún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia, se integrarán en la base imponible del impuesto, en concepto de rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía exceda de las primas que hayan sido satisfechas en virtud del contrato o, en el caso de que la renta haya sido adquirida por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, cuando excedan del valor actual actuarial de las rentas en el momento de la constitución de éstas. En estos casos no serán de aplicación los porcentajes previstos en los números 2.º) y 3.º) anteriores. Para la aplicación de este régimen será necesario que el contrato de seguro se haya concertado, al menos, con dos años de anterioridad a la fecha de jubilación. 5.º) En el caso de extinción de las rentas temporales o vitalicias, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de sumar al importe del rescate las rentas satisfechas hasta dicho momento y de restar las primas satisfechas y las cuantías que, de acuerdo con los párrafos anteriores de este apartado, hayan tributado como rendimientos del capital mobiliario. Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, se restará, adicionalmente, la rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas. 6.º) Los seguros de vida o invalidez que prevean prestaciones en forma de capital y dicho capital se

Impuesto disminuyó los porcentajes reductores sobre la anualidad de las rentas temporales y vitalicias a los efectos de determinación del rendimiento de capital mobiliario respecto a la regulación anterior⁴³². En otro orden de cosas, la ordenación ahora comentada incorporó un nuevo producto financiero denominado planes individuales de ahorro sistemático⁴³³. Éstos se caracterizaban por la exención de la diferencia entre el valor actuarial de la renta y la suma de las primas satisfechas a la vez que las percepciones

destine a la constitución de rentas vitalicias o temporales, siempre que esta posibilidad de conversión se recoja en el contrato de seguro, tributarán de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del número 4.º anterior. En ningún caso, resultará de aplicación lo dispuesto en este número cuando el capital se ponga a disposición del contribuyente por cualquier medio. b) Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, salvo cuando hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes previstos por los números 2.º) y 3.º) de la letra a) de este apartado para las rentas, vitalicias o temporales, inmediatas derivadas de contratos de seguro de vida>>.

⁴³² En CALVO VÉRGEZ, J.: <<Notas esquemáticas de las principales novedades contenidas en la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio>>, ob. cit., p.24.

⁴³³ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio en su Disposición adicional tercera, disponía que <<los Planes individuales de ahorro sistemático se configuran como contratos celebrados con entidades aseguradoras para constituir con los recursos aportados una renta vitalicia asegurada, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: a) Los recursos aportados se instrumentarán a través de seguros individuales de vida en los que el contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente. b) La renta vitalicia se constituirá con los derechos económicos procedentes de dichos seguros de vida. En los contratos de renta vitalicia podrán establecerse mecanismos de reversión o periodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia. c) El límite máximo anual satisfecho en concepto de primas a este tipo de contratos será de 8.000 euros, y será independiente de los límites de aportaciones de sistemas de previsión social. Asimismo, el importe total de las primas acumuladas en estos contratos no podrá superar la cuantía total de 240.000 euros por contribuyente. d) En el supuesto de disposición, total o parcial, por el contribuyente antes de la constitución de la renta vitalicia de los derechos económicos acumulados se tributará conforme a lo previsto en esta Ley en proporción a la disposición realizada. A estos efectos, se considerará que la cantidad recuperada corresponda a las primas satisfechas en primer lugar, incluida su correspondiente rentabilidad. En el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, el contribuyente deberá integrar en el período impositivo en el que se produzca la anticipación, la renta que estuvo exenta por aplicación de lo dispuesto en la letra v) del artículo 7 de esta Ley. e) Los seguros de vida aptos para esta fórmula contractual no serán los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible del Impuesto. f) En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de ahorro individual sistemático y sus siglas quedan reservadas a los contratos que cumplan los requisitos previstos en esta Ley. g) La primera prima satisfecha deberá tener una antigüedad superior a diez años en el momento de la constitución de la renta vitalicia. h) La renta vitalicia que se perciba tributará de conformidad con lo dispuesto en el número 2.º del artículo 25.3 a) de esta Ley. Reglamentariamente podrán desarrollarse las condiciones para la movilización de los derechos económicos>>.

periódicas obtenidas tributaban de acuerdo al tratamiento de las rentas vitalicias inmediatas. La principal novedad de esta regulación fue la inclusión de los rendimientos percibidos de los contratos de seguro y de las operaciones de capitalización en el concepto de “renta del ahorro”. Ello supuso la aplicación de tipos proporcionales de gravamen a la totalidad de los rendimientos a los que hemos calificado como “netamente mobiliarios” frente a la aplicación de la tarifa del impuesto al resto de componentes de la renta. Entre éstos se encontraban los supuestos calificados como “otros rendimientos de capital mobiliario” y a los que nos referiremos a continuación. Posteriormente conviene destacar que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias estableció un nuevo procedimiento para la determinación de los rendimientos derivados de los seguros que combinaban la supervivencia con el fallecimiento o incapacidad del contribuyente⁴³⁴. También esta regulación redujo de diez años a cinco años la antigüedad de la primera prima satisfecha para la determinación de la fecha de constitución de la renta vitalicia que posibilitaba la aplicación de la exención. Además, cabe señalar que, la regulación reseñada revitalizó los planes de ahorro a largo plazo con una serie de exenciones y una nueva articulación a través de seguros individuales de vida así como de depósitos o contratos financieros integrados en una cuenta individual⁴³⁵. Así mismo, los rendimientos de capital mobiliario generados por

⁴³⁴ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó el artículo 25.3, a), número 1 de la vigente regulación del Impuesto al establecer un nuevo tratamiento tributario de los seguros que combinan la supervivencia con el fallecimiento o incapacidad del contribuyente. En este caso, el rendimiento se calcula por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas generadoras de dicho capital. De tal forma que, el capital percibido de una sola vez podrá ser minorado con el importe de las primas correspondientes al riesgo por fallecimiento o incapacidad para el caso de supervivencia. Esta previsión se aplica siempre y cuando el capital referido al riesgo de fallecimiento o incapacidad sea igual o superior al 5 por ciento de la provisión matemática.

⁴³⁵ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó la Disposición Adicional vigésima sexta de la regulación vigente del Impuesto en los siguientes términos <<1. *Los Planes de Ahorro a Largo Plazo se configuran como contratos celebrados entre el contribuyente y una*

este producto financiero se encontraban exentos siempre y cuando el contribuyente no realizará disposición alguna del capital resultante de los planes de ahorro a largo plazo antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura⁴³⁶.

1.3. Otros rendimientos de capital mobiliario

Inicialmente el gravamen de las rentas mobiliarias se configuraba sobre la titularidad de bienes muebles no afectos a una actividad económica. Sin embargo, como se ha puesto de relieve, este criterio se manifestó insuficiente para aglutinar la diversidad de rendimientos derivados de los bienes muebles bajo el prisma de las rentas de capital mobiliario. Esta problemática puso de

entidad aseguradora o de crédito que cumplan los siguientes requisitos: a) Los recursos aportados al Plan de Ahorro a Largo Plazo deben instrumentarse, bien a través de uno o sucesivos seguros individuales de vida a que se refiere el apartado 2 de esta disposición adicional, denominados Seguros Individuales de Vida a Largo Plazo, o bien a través de depósitos y contratos financieros a que se refiere el apartado 3 de esta disposición adicional integrados en una Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo. Un contribuyente sólo podrá ser titular de forma simultánea de un Plan de Ahorro a Largo Plazo. b) La apertura del Plan de Ahorro a Largo Plazo se producirá en el momento en que se satisfaga la primera prima, o se realice la primera aportación a la Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo, según proceda, y su extinción, en el momento en que el contribuyente efectúe cualquier disposición o incumpla el límite de aportaciones previsto en la letra c) de este apartado. A estos efectos, en el caso de Seguros Individuales de Ahorro a Largo Plazo, no se considera que se efectúan disposiciones cuando llegado su vencimiento, la entidad aseguradora destine, por orden del contribuyente, el importe íntegro de la prestación a un nuevo Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo contratado por el contribuyente con la misma entidad. En estos casos, la aportación de la prestación al nuevo seguro no computará a efectos del límite de 5.000 euros señalado en la letra c) de este apartado, y para el cómputo del plazo previsto en la letra ñ) del artículo 7 de esta Ley se tomará como referencia la primera prima satisfecha al primer seguro por el que se instrumentó las aportaciones al Plan. c) Las aportaciones al Plan de Ahorro a Largo Plazo no pueden ser superiores a 5.000 euros anuales en ninguno de los ejercicios de vigencia del Plan. d) La disposición por el contribuyente del capital resultante del Plan únicamente podrá producirse en forma de capital, por el importe total del mismo, no siendo posible que el contribuyente realice disposiciones parciales. e) La entidad aseguradora o, en su caso, la entidad de crédito, deberá garantizar al contribuyente la percepción al vencimiento del seguro individual de vida o al vencimiento de cada depósito o contrato financiero de, al menos, un capital equivalente al 85 por ciento de la suma de las primas satisfechas o de las aportaciones efectuadas al depósito o al contrato financiero. No obstante lo anterior, si la citada garantía fuera inferior al 100 por ciento, el producto financiero contratado deberá tener un vencimiento de al menos un año. 2. El Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo (SIALP) se configura como un seguro individual de vida distinto de los previstos en el artículo 51 de esta Ley, que no cubra contingencias distintas de supervivencia o fallecimiento, en el que el propio contribuyente sea el contratante, asegurado y beneficiario salvo en caso de fallecimiento (...)>>.

⁴³⁶ De acuerdo a la nueva redacción efectuada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias del artículo 7, ñ) de la regulación vigente del Impuesto.

relieve la necesidad de una sistematización y una tributación homogénea en el gravamen sobre la renta de las personas físicas. Por ello, las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas distinguieron dos grandes grupos de rendimientos mobiliarios. Por una parte se encontraban aquellos rendimientos derivados de bienes dinerarios o monetarios y de otra a las rentas obtenidas de la propiedad así como de la posesión de bienes muebles. La referencia a los bienes muebles debe entenderse realizada tanto a los corporales como a los incorporales. A ésta última clasificación dedicamos el siguiente estudio bajo la denominación de otros rendimientos de capital mobiliario referido a las regulaciones del Impuesto que se realiza a continuación. La Ley 44/1978 de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contenía una definición genérica de los rendimientos de capital mobiliario que se completaba con una clasificación de este tipo de rentas. La relación de supuestos aparentemente presentaba una ausencia de conexión entre los rendimientos. Sin embargo, como hemos podido comprobar el listado de supuestos es susceptible de agruparse en dos clasificaciones. Por tanto, interesa en este momento destacar que la clasificación objeto de estudio agrupa supuestos de rendimientos derivados de los bienes muebles que carecen de la naturaleza dineraria. Entre estos rendimientos se encuentran a los derivados de la propiedad intelectual o industrial, prestación de asistencia técnica y del arrendamiento de bienes, cosas, negocios así como de minas⁴³⁷. La regulación establecida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prescindió de la delimitación genérica de los distintos rendimientos. En su lugar, esta ordenación estableció una serie de categorías sistematizadas de los rendimientos de capital mobiliario. En la clasificación aparecían integrados los supuestos señalados, bajo la consideración de “otros rendimientos de capital mobiliario”. Si bien, la relación de rendimientos fue ampliada a través de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social al incorporar un nuevo

⁴³⁷ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 17. 2, en su letra d) que se consideraban rendimientos del capital mobiliario a <<los procedentes de la propiedad intelectual cuando el sujeto pasivo no sea el autor, de la propiedad industrial, de la prestación de asistencia técnica y del arrendamiento de bienes, cosas, negocios o minas>>.

supuesto referido a la “explotación de los derechos de imagen”⁴³⁸. A este respecto FALCÓN y TELLA señala que *<<se trata, por tanto, de una norma meramente declarativa o aclaratoria (dado el carácter ejemplificativo de la relación en que se incluye) que se limita a reconocer la naturaleza tributaria que, en principio, corresponde a los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen; y de una norma residual, en el sentido de que no excluye que tales rendimientos deban calificarse a efectos fiscales como procedentes del trabajo (cuando los perciba directamente el trabajador de su empleador) o como empresariales, especialmente en el caso de sociedades>>*⁴³⁹. La relevancia de esta regulación radicó en el establecimiento de una sistematización recogida en las regulaciones posteriores del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias recogió la misma relación de supuestos que la regulación anterior pero calificaba como rendimientos de capital mobiliario a los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador⁴⁴⁰. También esta ordenación distinguió expresamente a las percepciones dinerarias de los rendimientos en

⁴³⁸ Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Si bien esta delimitación fue matizada, como ha puesto de relieve MEDINA CEPERO dado que *<<el apartado 3º del artículo 2º de la Ley 13/1996, en su primera versión se refería a “personas o entidades residentes” y no a “personas físicas o jurídicas en general”. El precepto resultaba insuficiente porque no impedía en absoluto la elusión del Impuesto. En efecto, bastaba contratar laboralmente con una persona o entidad no residente y, posteriormente, que ésta cediera sus derechos a una persona o entidad residente. En vista de tal “triangulación” tanto la disposición adicional segunda de la ley 14/1996, de 30 de diciembre, como el artículo 76 de la Ley 40/1998 ampliaron a las personas o entidades no residentes la aplicación de la norma tributaria>>*. En MEDINA CEPERO, J.R.: *<<El tratamiento fiscal de los derechos de imagen>>*, *Información Fiscal*, núm.64, 2004, p.60.

⁴³⁹ En FALCÓN y TELLA, R.: *<<El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas>>*, en la obra colectiva, *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999, p.234.

⁴⁴⁰ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias en su artículo 23.4, letra c) señalaba que tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario *<<los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas>>*. En este sentido PEDRAZA BOCHONS señala que *<<la participación del propietario del inmueble en el importe del subarrendamiento tiene la calificación de rendimiento de capital inmobiliario, pero nada se establecía en la Ley anterior sobre la participación del subarrendador, por lo que la ley vigente evita las dudas proclamando su naturaleza de rendimiento del capital mobiliario y no inmobiliario, ya que no deriva de la titularidad del inmueble ni de un derecho real de uso o disfrute sobre el mismo>>*. En PEDRAZA BOCHONS, J.V.: *<<sección 2ª. Rendimientos del capital>>*, ob. cit., p.194.

especie dentro de los rendimientos del capital⁴⁴¹. De todo lo expuesto puede apreciarse la expansión de los rendimientos de capital mobiliario en detrimento de las ganancias patrimoniales, en particular desde la regulación en este momento comentada. En idénticos términos se pronunció la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio en la enumeración de supuestos vinculados a otros rendimientos de capital mobiliario⁴⁴². Sin embargo, cabe advertir que la única forma de efectuar una delimitación precisa de este tipo de rendimientos consiste en el análisis de sus distintas manifestaciones en las regulaciones del Impuesto. Por ello se analiza a continuación la especialidad de cada supuesto contenido en el estudio de otros rendimientos de capital mobiliario. En primer lugar se encuentran los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual o industrial cuando el contribuyente no sea el autor y no se encuentren afectos a actividades económicas⁴⁴³. También se incluyen en este supuesto a los rendimientos percibidos por los herederos o la explotación de un

⁴⁴¹ Si bien, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogía la referencia a las retribuciones en especie, en éstas solamente se encontraba incluida la utilización de la vivienda, por cargo o empleo público. En cualquier caso, la calificación correspondiente es de rendimiento de trabajo. La incorporación de las retribuciones en especie por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias supuso como ha subrayado SÁNCHEZ PEDROCHE que <<si las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos tienen la naturaleza de rendimientos en especie, la cuantía del ingreso a cuenta será el resultado de adicionar al valor de mercado de la renta en especie el porcentaje del 18 por ciento. Tal ingreso a cuenta se suma al valor de mercado de la renta en especie a efectos del cómputo del rendimiento íntegro, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo Impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.116.

⁴⁴² La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establecía en su artículo 25.4 que son rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes <<Otros rendimientos del capital mobiliario. Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente. b) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica. c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas. d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica>>.

⁴⁴³ A este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE señala que cuando <<el derecho de propiedad industrial fuese utilizado en un procedimiento industrial o profesional del contribuyente, el mismo constituiría un elemento integrante del activo fijo inmaterial y sus rendimientos se incluirían en el rendimiento de su actividad>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.149.

derecho de patente a través de la concesión de licencias a terceros del que se perciben cánones y royalties⁴⁴⁴. Sin embargo, la renta de la propiedad intelectual obtenida por el propio autor tiene la consideración tributaria de rendimiento del trabajo siempre y cuando aquél ceda el derecho a su explotación. En cambio, las rentas se calificarán como rendimientos de actividades económicas, cuando no se ceda el derecho a su explotación y ello suponga la ordenación por cuenta propia de los medios de producción además de los recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción así como la distribución de bienes o servicios. En segundo lugar se incluyen los rendimientos procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que, tenga lugar en el ámbito de una actividad empresarial o profesional. En este caso, dicho rendimiento será calificado como de actividades económicas⁴⁴⁵. En tercer lugar se encuentran los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador que no constituyan actividades económicas⁴⁴⁶. En cuarto y último lugar cabe referirse a los

⁴⁴⁴ SÁNCHEZ PEDROCHE pone de manifiesto que <<la Dirección General de Tributos entiende que los derechos recaudados por una Entidad de Gestión de los derechos de propiedad intelectual, posteriormente distribuidos entre los autores y los derechohabientes habría de calificarse de la siguiente manera: - Las rentas derivadas de los derechos de propiedad intelectual que originariamente corresponden a los autores se integran entre los rendimientos de la correspondiente actividad económica que desarrolle. – Las rentas derivadas de los derechos de propiedad intelectual que corresponden con carácter no originario, y según los casos, a los cesionarios o causahabientes de los autores, se integran entre los rendimientos del capital mobiliario. – Cuando las percepciones obtenidas por los autores procedan de la cesión de los derechos de imagen, la renta se calificará de capital mobiliario, salvo que se demuestre que la cesión tiene lugar en el ámbito de una actividad económica>>. *Ibídem*, p.150.

⁴⁴⁵ En este sentido PÉREZ ROYO define la “asistencia técnica” a partir del Código de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E.) como la <<ayuda relativa a la producción y distribución suministrada en un período con asesores, planos, diseños, estudios y formación del personal>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.202.

⁴⁴⁶ A los efectos de su diferenciación con los rendimientos de actividades económicas SÁNCHEZ PEDROCHE distingue <<entre el arrendamiento de negocio y el arrendamiento de local de negocio. La doctrina administrativa califica al primero como aquél en el que además de arrendarse el local propiamente dicho, el arrendatario recibe el negocio o la industria en él establecido, de tal forma que el objeto del contrato no son solamente los bienes que el contrato enumera, sino la unidad económica con vida propia susceptible de ser inmediatamente explotada. Por el contrario, el alquiler se calificará de arrendamiento de local de negocio cuando el objeto del contrato no es dicha unidad económica, sino que únicamente se arrienda el local en cuanto tal, aun cuando en el objeto del contrato se incluyan otros elementos patrimoniales>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., p.150. A este respecto, véase núm. de consulta: 1905-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 24/10/2001, en relación a la calificación del arrendamiento de un empresario individual, titular y dueño de un negocio de hostelería arrienda a otro empresario, en este caso, <<el arrendamiento de negocios constituye, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las

rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen así como la prestación del consentimiento o autorización para su utilización. Si bien, inicialmente este supuesto se calificaba como rendimiento del trabajo por los Tribunales⁴⁴⁷. Finalmente la regulación específica recondujo estos supuestos hacia los rendimientos de capital mobiliario⁴⁴⁸. Por tanto, las cantidades obtenidas directamente por el contribuyente por la cesión del derecho a la explotación de su imagen tienen la consideración de rendimiento de capital mobiliario. Incluso, esta calificación se mantiene, respecto de las rentas satisfechas por la persona o sociedades cesionarias del derecho a la explotación de la imagen⁴⁴⁹. Sin embargo, las rentas se calificarán como rendimientos de actividades económicas cuando la cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica. Aunque cabe poner de manifiesto que los rendimientos obtenidos por personas y sociedades cesionarias del derecho a la explotación de la imagen así como la prestación del consentimiento o autorización para su utilización se considera una renta imputada regulada en el

Personas Físicas, un rendimiento del capital mobiliario (...) siempre que dichos arrendamientos no se realicen como una actividad económica con autonomía propia, circunstancia que no parece darse en el presente caso>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁴⁷ Como recuerda MEDINA CEPERO <<hasta 1997, año en que se regulan por primera vez en el IRPF los derechos de imagen, se planteó la discusión doctrinal sobre la naturaleza y calificación de las rentas derivadas de tales derechos. El TEAC, en resolución referente a la normativa vigente con anterioridad a 1997, declaró, sobre los pagos efectuados por clubes deportivos por derechos de imagen a sociedades interpuestas a las que previamente los jugadores habían cedido sus derechos de imagen, que el contenido de los derechos de imagen de los deportistas no era separable del contrato laboral y, en consecuencia, los pagos satisfechos por los clubes deportivos a las sociedades interpuestas eran rendimientos del trabajo de los deportistas (TEAC, 17 de noviembre de 1999, JT 1915)>>. En MEDINA CEPERO, J.R.: <<El tratamiento fiscal de los derechos de imagen>>, ob. cit., p.58

⁴⁴⁸ De acuerdo a la regulación establecida por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

⁴⁴⁹ A este respecto MEDINA CEPERO ha recogido los criterios relevantes para la determinación del rendimiento del capital mobiliario primero <<las personas físicas deben tener la consideración fiscal de residentes en España y, en consecuencia, tributar en este país por su renta mundial>> segundo <<las personas físicas deben haber cedido el derecho a la explotación de su imagen o consentido o autorizado su explotación a otra persona física o jurídica residente o no residente>> tercero <<la prestación de servicios ha de ser consecuencia de una relación laboral entre el sujeto y otra persona física o jurídica>> y finalmente <<la persona física sujeta por obligación personal de contribuir ha de haber cedido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes, el derecho a la explotación o el consentimiento o bien ha de haber otorgado autorización para la utilización de la propia imagen a la persona o entidad con la que mantenga la relación laboral o cualquier otra persona o entidad vinculada con las mismas>>. En MEDINA CEPERO, J.R.: <<El tratamiento fiscal de los derechos de imagen>>, ob. cit., p.59.

régimen especial de la ley del Impuesto⁴⁵⁰. Además, cabe señalar que en algunos estudios se incluye en esta categoría de rendimientos a las rentas temporales o vitalicias, cuya causa se encuentre en la imposición de capitales. Fundamentalmente, este supuesto aparece conformado por la institución de rentas temporales o vitalicias entre particulares⁴⁵¹. Sin embargo, cabe recordar que las rentas derivadas de operaciones de capitalización y seguros sobre la vida e invalidez se encuentran comprendidas en la categoría de los rendimientos calificados como netamente mobiliarios. Por último, cabe concluir que el análisis pone de relieve un tratamiento dual del Impuesto a través de la aplicación de tipos proporcionales a los rendimientos calificados como netamente mobiliarios así como la escala de gravamen progresiva a los denominados otros rendimientos de capital mobiliario. Esta cuestión adquiere un especial interés en la regulación vigente del Impuesto al ponerse en relación con el tratamiento tributario de las ganancias patrimoniales que también son gravadas mediante tipos de gravamen proporcionales. En realidad, esta correlación normativa en el gravamen de los rendimientos de capital mobiliario y las ganancias patrimoniales se corresponde con la posibilidad de configurar desde un punto de vista jurídico-tributario la “cesión de capitales” como “ganancias patrimoniales”, así como, las “ganancias patrimoniales” como “cesión de capitales”. A este respecto SIMÓN ACOSTA señala que *<<son perfectamente intercambiables las fórmulas de pago de la renta: bien como intereses satisfechos cada cierto tiempo por el prestatario; bien como diferencias entre el precio de emisión y amortización de los títulos o, simplemente, por diferencia entre el precio de adquisición y enajenación (habitualmente compra y venta) de los mismos>>*⁴⁵². Esta diferenciación en el tratamiento de las rentas de carácter mobiliario también se manifiesta en la

⁴⁵⁰ En este sentido se recogía en el artículo 76 de Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. De la misma manera se establecía en el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

⁴⁵¹ En PEDRAZA BOCHÓNS, J.V.: <<sección 2ª. Rendimientos del capital>>, ob. cit., p.194.

⁴⁵² A este respecto SIMÓN ACOSTA pone de relieve que la amplitud del concepto de cesión de capitales *<<se debe a la facilidad con que es posible configurar de uno u otro modo las ganancias que produce la cesión de capitales mediante operaciones de préstamo>>*. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.77.

aplicación de los gastos deducibles y en las reducciones de dichos rendimientos como tendremos ocasión de comprobar.

Una vez determinados los aspectos específicos de los rendimientos íntegros de capital mobiliario corresponde la concreción de los gastos deducibles. Este procedimiento es determinante para la consecución de la renta neta. La aplicación de los gastos deducibles sobre los rendimientos íntegros posibilitará la determinación del rendimiento neto de capital mobiliario.

1.4. Los gastos deducibles

El estudio de los rendimientos íntegros del capital mobiliario realizado anteriormente requiere la determinación de los gastos deducibles para la determinación de la renta neta. Ésta se configura como un componente de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determinado por la disminución del rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles. La aplicación de los gastos deducibles aparece vinculada con carácter general a la necesidad de su realización para la obtención de las rentas. Sin embargo, las regulaciones del Impuesto han establecido dos grandes grupos de gastos deducibles respecto a los rendimientos de capital mobiliario. La diferenciación se corresponde con la clasificación, realizada anteriormente, de acuerdo a las categorías de rendimientos del capital mobiliario. Por una parte, los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos calificados como netamente mobiliarios que se configuran como una serie de supuestos deducibles de carácter cerrado y limitado. Por otra, los gastos necesarios para la obtención de las rentas integradas en la categoría de otros rendimientos de capital mobiliario articulada a través de una lista abierta de supuestos deducibles de carácter enunciativo y no excluyente entre los que se incluyen las cantidades destinadas a la amortización de los bienes muebles. Los diferentes tipos de gastos deducibles responden a la ordenación de los rendimientos en función del bien mobiliario que los genera. De manera que a los bienes mobiliarios dinerarios le corresponden unos gastos específicos y limitados. Mientras que a los bienes mobiliarios de carácter no dinerario precisan de una mayor amplitud de gastos para la consecución de dicho

rendimiento como por ejemplo la amortización por depreciación. Las regulaciones del Impuesto han mantenido de forma invariable los gastos deducibles correspondientes a cada categoría como consecuencia de la diferenciación de rendimientos en las rentas de capital mobiliario. La regulación aprobada por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vinculaba a todos los rendimientos con el criterio general del gasto necesario para la obtención de las rentas. Esta regulación establecía una serie de gastos comunes aplicables a todos los rendimientos⁴⁵³. Esta consideración se fundamentaba en la concepción global de la renta y en el carácter sintético del Impuesto. En consecuencia, los gastos necesarios se aplicaban a la totalidad de los rendimientos. Adicionalmente, la citada ordenación recogía una serie de gastos específicos para cada rendimiento de acuerdo a la naturaleza de su generación. Los gastos deducibles de los rendimientos calificados como netamente mobiliarios se referían a *<<las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente, con exclusión de las satisfechas por servicios personales prestados para el consumo o aplicación de renta>>*⁴⁵⁴. La relevancia de esta delimitación de gastos se justifica al considerarse un antecedente de los gastos de administración y custodia o depósito de los rendimientos calificados como netamente mobiliarios en las regulaciones posteriores del Impuesto. Los gastos necesarios referidos a otros rendimientos de capital mobiliario consistían en una enumeración que tenía la consideración de lista abierta y no excluyente de supuestos deducibles. La relación de gastos deducibles se completaba con una lista recogida en el reglamento del Impuesto⁴⁵⁵. La relación de gastos

⁴⁵³ En este sentido el artículo 19 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁵⁴ En el artículo 19.2, en su letra b), de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁵⁵ El artículo 57 del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que *<<1. Para la determinación de los rendimientos netos del capital mobiliario, se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo, los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los rendimientos procedan. 2. En particular: A) Cuando se trate de rendimientos procedentes de capitales aportados o de capitales dinerarios, cualquiera que fuese la modalidad de colocación, se deducirán lo siguientes gastos: a) Los tributos y recargos no estatales, así como las exacciones*

deducibles recogidos por la disposición reglamentaria se realizaba como ha señalado DRAKE y DRAKE <<a título enunciativo y de carácter particular>>⁴⁵⁶. Sin embargo, la confusa atribución de gastos realizada con carácter reglamentario para cada rendimiento motivó su modificación a través de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La reforma mantuvo el criterio de la necesidad para la obtención de los rendimientos pero delimitó expresamente los gastos deducibles de cada rendimiento. La citada reforma introdujo la atribución de gastos deducibles de carácter específico a las rentas calificadas como netamente mobiliarias así como a la categoría de otros rendimientos de capital mobiliario⁴⁵⁷. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mantuvo la diferenciación de gastos deducibles establecida en la reforma de la regulación inicial del Impuesto. De manera que solamente se consideraban como gastos deducibles a los de administración y custodia en los rendimientos calificados como netamente mobiliarios. Respecto del resto de rendimientos de capital mobiliario, cabe señalar que se consideraban como gastos deducibles a todos aquéllos necesarios para su obtención así como el

parafiscales, tasas, recargos y contribuciones especiales no repercutibles legalmente, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador. b) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición de los bienes o derechos cuyos rendimientos íntegros se computan. c) Los ocasionados por la formalización del correspondiente contrato de cesión o colocación de los capitales, así como los de defensa jurídica relativos a los rendimientos computados en el impuesto. B) Cuando se trate de rendimientos del capital mobiliario no comprendidos en la letra A) anterior, además de los gastos allí enunciados, serán igualmente deducibles los que resulten pertinentes de los contenidos en el artículo 62 del presente reglamento>>. Por su parte, el artículo 62 de la misma regulación se refería a los gastos deducibles de las actividades empresariales, profesionales o artísticas.

⁴⁵⁶ En DRAKE y DRAKE, R.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II): La base imponible: Los rendimientos del trabajo, del capital, de las actividades empresariales, profesionales y artísticas>>, en la obra colectiva, *Curso de Sistema Fiscal Español*, 4ª ed., Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983, p.200.

⁴⁵⁷ El artículo primero de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableció una nueva redacción del artículo 17.3, número uno de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el que <<para la determinación de los rendimientos netos a que se refiere este artículo, se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo, los siguientes gastos: a) De administración y custodia. b) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición de los bienes o derechos de esta naturaleza, cuyos rendimientos íntegros se computen hasta el límite de 100.000 pesetas (601,01 euros), en cada período impositivo>>. Por su parte, el número tres del mismo apartado disponía que <<excepcionalmente, cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica y del arrendamiento de bienes, negocios o minas, de los rendimientos conjuntos a que alude el número 4 de este artículo, se deducirán los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan (...)>>.

importe del deterioro sufrido por los bienes generadores de ingresos. En este caso como señala MARTÍN QUERALT <<nos encontramos ante una actividad cuasiempresarial, por lo que se admite la deducibilidad de todos los gastos precisos para la obtención de los ingresos, incluidos los gastos de amortización, con el fin de facilitar la reposición de los bienes productores de los rendimientos>>⁴⁵⁸. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias recogió la misma relación de gastos deducibles vinculados a cada categoría de rendimientos de capital mobiliario que las regulaciones predecesoras. En relación a los gastos deducibles de carácter necesario aplicables a los rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas cabe señalar que mantienen una cierta proximidad con los correspondientes a las actividades económicas. En cambio, los gastos deducibles de los rendimientos calificados como netamente mobiliarios aparecían limitados a los de administración y depósito de valores negociables. Éstos se equiparaban a los activos financieros representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. Pero conviene advertir que solamente se consideraban como gastos de administración y depósito a aquellos importes repercutidos por las empresas de servicios de inversión. Los importes deducibles son la retribución obtenida por las sociedades de inversión derivada de la realización del servicio de depósito y administración de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. En cambio no se consideraban deducibles las contraprestaciones derivadas de la gestión discrecional e individualizada realizada por el contribuyente de carteras de inversión en donde se produjera una disposición de los activos⁴⁵⁹. Para finalizar, cabe señalar que en idénticos términos se pronuncia la Ley 35/2006

⁴⁵⁸ En MARTÍN QUERALT, J.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., p.91.

⁴⁵⁹ A este respecto, véase núm. de consulta: 1028-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 28/04/2000, en relación al tratamiento fiscal de la adquisición de un ordenador con el objeto de poder efectuar el seguimiento de la evolución de los resultados a través de "Internet" y realizar las correspondientes inversiones. En este caso, <<una vez configuradas las rentas que pudiera obtener de las inversiones en Bolsa en función del tipo de activos o valores en que se materialicen, como rendimientos del capital mobiliario o como ganancias patrimoniales, cabe concluir, de todo lo anteriormente expuesto, que ni las cantidades correspondientes a la amortización del ordenador ni los gastos derivados del acceso a "Internet" serán fiscalmente deducibles para la determinación de las rentas derivadas de las inversiones en Bolsa>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio en relación a los gastos deducibles de los rendimientos de capital mobiliario⁴⁶⁰.

El estudio de los gastos deducibles aplicables a los rendimientos íntegros de capital mobiliario posibilita la determinación del rendimiento neto. La determinación de este componente de la “renta gravable” continúa con la aplicación de las reducciones sobre el rendimiento neto de capital mobiliario.

2. Las reducciones sobre los rendimientos netos

Las reducciones aplicadas sobre los rendimientos netos de capital mobiliario se vinculan con un tratamiento específico de las rentas irregulares materializadas en un período impositivo. Esta técnica pretende atenuar la progresividad manifestada por aquellas rentas de capital mobiliario generadas de forma irregular en el tiempo pero que se ponen de relieve en un período impositivo en concreto. Una vez aplicada la reducción sobre la renta neta de carácter irregular se integra con el resto de rendimientos netos generados en el período impositivo. Todas las rentas así conformadas posibilitan la determinación del rendimiento neto de capital mobiliario como un componente de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁶⁰ El artículo 26.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establecía que <<para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros exclusivamente los gastos siguientes: a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables. A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización por cuenta de sus titulares del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta. No serán deducibles las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos. b) Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan>>.

Las desgravaciones sobre los rendimientos de capital mobiliario se encuentran vinculadas con el fomento del ahorro y la inversión con el propósito de procurar el crecimiento económico. Adicionalmente conviene destacar que la libertad de capitales auspiciada en el marco de la Unión Europea desde 1993 posibilitó la deslocalización del ahorro con efectos negativos sobre el crecimiento económico. Por todo ello, las ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han contemplado una serie de desgravaciones en el tributo con la finalidad de conseguir unos determinados objetivos económicos. La articulación de las desgravaciones se encuentra configurada a través de la aplicación de deducciones en la cuota del Impuesto y las reducciones. A este respecto conviene advertir que las reducciones aplicadas sobre los rendimientos también se vinculan a una regulación más beneficiosa de las rentas de capital mobiliario además de relacionarse con un tratamiento específico de los ingresos irregulares materializados en un período impositivo. La técnica tributaria de las reducciones sobre los rendimientos del capital mobiliario se incorporaron por primera vez con la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁴⁶¹. La reducción se aplicaba una vez descontados los gastos deducibles de los rendimientos íntegros. Esta técnica tributaria carecía de correspondencia con la minoración del rendimiento por causas vinculadas a la generación de dicha renta. El fundamento se encontraba como ha destacado CAZORLA PRIETO en una serie de <<medidas fiscales favorecedoras del ahorro plasmado en activos productores de rendimientos del capital mobiliario>>⁴⁶². La aplicación de la reducción tenía un carácter complementario respecto a la aprobación de los planes de ahorro popular comentados anteriormente. La reducción se articulaba técnicamente como un mínimo exento aplicable a los rendimientos de capital mobiliario⁴⁶³. Todo ello sin perjuicio del sometimiento a retención de los rendimientos en la fuente productora de la renta y la imposibilidad de la

⁴⁶¹ El artículo 39.3 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<los rendimientos del capital mobiliario, una vez deducidos los gastos a que se refieren los dos apartados anteriores, se reducirán en 25.000 pesetas (150,25 euros) anuales, sin que, como consecuencia de tal disminución, el rendimiento neto pueda resultar negativo>>.

⁴⁶² En CAZORLA PRIETO, L.M.: *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.103.

⁴⁶³ Véase, CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p. 243.

consecución de un rendimiento negativo como consecuencia de su aplicación. A las anteriores limitaciones cabe añadir que la reducción solamente era aplicable por declaración independiente en tributación individual o conjunta de la unidad familiar. La novedad referente a la aplicación de las reducciones en el tributo objeto de estudio se encuentra en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. La incorporación normativa de las reducciones con carácter general en el Impuesto se basó en las propuestas del Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 1998. Las propuestas se asentaban en la atenuación de la carga tributaria de un rendimiento generado irregularmente en el tiempo pero que se materializaba en un período impositivo determinado junto con las rentas regulares. El criterio relevante establecido por esta regulación para la aplicación de las reducciones se fundamentaba <<en la generación de los rendimientos de forma irregular en el tiempo o, en un período superior a los dos años>>. Las reducciones aplicables a los rendimientos del capital mobiliario seguían el criterio general de la generación irregular de la renta⁴⁶⁴. Asimismo al igual que en la regulación precedente la reducción se aplicaba sobre los rendimientos netos. La regulación normativa de la reducción sobre los rendimientos netos de capital mobiliario consistía en una regla general y normas particulares. La norma general establecía una reducción de un 30 por ciento aplicable sobre los rendimientos generados en un plazo

⁴⁶⁴ El nuevo tratamiento de las rentas generadas de forma irregular en el tiempo afectó a los rendimientos de capital mobiliario en el sentido señalado por PÉREZ ROYO en que <<ha desaparecido la posibilidad introducida en su día por la ley 14/1985, y que ha estado vigente hasta 1998, de imputar el cupón corrido durante el año natural en aquellas emisiones de rendimiento explícito que fijen la liquidación de los intereses por períodos superiores a los doce meses>>. Asimismo destaca, el ejemplo de <<las emisiones de activos financieros que tengan un plazo de vencimiento de 18 meses – por poner una referencia habitual- , hasta ahora generaban un rendimiento irregular, y a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley van a dar lugar a un rendimiento de carácter ordinario>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.218, y 205. A este respecto, véase núm. de consulta: 0797-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 23/04/2001, en relación al tratamiento fiscal de la transmisión de activos financieros de rendimiento explícito, cuando entre la fecha de adquisición y la de transmisión, amortización, canje o conversión han transcurrido más de dos años. En este caso, <<se deduce que en la transmisión de activos financieros de rendimiento explícito si entre la fecha de adquisición y la de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión han transcurrido más de dos años, el rendimiento neto determinado por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión, teniendo en cuenta los gastos accesorios de adquisición y enajenación, en tanto se justifiquen adecuadamente, se reducirá en un 30 por 100>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

superior a dos años y cuando se calificaran reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo⁴⁶⁵. Sin embargo en los rendimientos cobrados de forma fraccionada se debía tener en cuenta el número de años de fraccionamiento para el cómputo del período de generación⁴⁶⁶. La regulación de los supuestos particulares afectaba fundamentalmente a los contratos de seguro⁴⁶⁷. A este respecto PÉREZ ROYO

⁴⁶⁵ El artículo 20.1 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que <<a efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 24.2.a) de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital mobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo: a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento. b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario o subarrendatario por daños o desperfectos, en los supuestos de arrendamiento. c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio>>.

⁴⁶⁶ Por su parte, el artículo 20.2 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<cuando los rendimientos del capital mobiliario con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el segundo párrafo del artículo 24.2.a) de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos>>.

⁴⁶⁷ El artículo 24.2.b) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias disponía que <<los rendimientos derivados de percepciones de contratos de seguro de vida recibidas en forma de capital se reducirán en los siguientes términos: Los que correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 30 por 100. Los que correspondan a primas satisfechas con más de cinco años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 60 por 100. Los que correspondan a primas satisfechas con más de ocho años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 70 por 100. Esta última reducción resultará, asimismo, aplicable al rendimiento total derivado de percepciones de contratos de seguro de vida, que se reciban en forma de capital, transcurridos más de doce años desde el pago de la primera prima, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan>>. Por su parte, la letra c) del mismo precepto señalaba que <<los rendimientos derivados de prestaciones por invalidez, en los términos y grados que se fijen reglamentariamente, percibidas en forma de capital por los beneficiarios de contratos de seguro distintos de los establecidos en el artículo 16.2.a), 5.^a, de esta Ley, se reducirán en un 60 por 100. En el caso de rendimientos derivados de prestaciones por invalidez, cuando no cumplan los requisitos anteriores, se reducirán en un 40 por 100. La reducción aplicable será del 70 por 100 cuando las prestaciones por invalidez deriven de contratos de seguros concertados con más de doce años de antigüedad, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan>>. A este respecto, véase núm. de consulta: 0268-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 13/02/2001, en relación al tratamiento fiscal arrendamiento de una mina por un período de 30 años y un importe pagadero mediante plazos trimestrales vencidos. En este caso, <<si el importe de la renta lo percibe a lo largo del período de vigencia del contrato de arrendamiento, no cabe reducción alguna, dado que el número de años correspondientes al período de generación, 30 años, coincide con el número de períodos impositivos de fraccionamiento, 30. Si el importe de la renta lo percibe durante los 10 primeros años, por décimas partes, podría aplicar la reducción del 30 por 100, por ser superior a dos el cociente entre el número de años correspondientes al período de generación, 30, y el número

señala que es en <<el ámbito de los rendimientos del capital mobiliario en el que vamos a encontrar con mayor asiduidad rendimientos de carácter irregular procedentes de contratos de seguro y, en menor medida, de la negociación de activos financieros>>⁴⁶⁸. La aplicación de las reducciones sobre los rendimientos derivados de contratos de seguro requería la percepción de las prestaciones en forma de capital. El rendimiento gravado se obtenía de la diferencia entre el capital recibido y el importe de las primas satisfechas durante la vida del contrato. Sin embargo, la percepción de las prestaciones en forma de renta imposibilitaba la aplicación de tales reducciones. Las normas regulatorias del contrato de seguro eran comunes a pesar del tratamiento diferenciado para las percepciones en forma de renta o capital⁴⁶⁹. Merece destacar de esta regulación las reducciones aplicables a los contratos de seguros denominados “*unit linked*”. Éstos son seguros de vida en los que el tomador asumía el riesgo de las provisiones (inversiones) del contrato con la

de períodos impositivos de fraccionamiento>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁶⁸ En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.204.

⁴⁶⁹ Como advierte PÉREZ ROYO <<la aplicación de esta escala de coeficientes reductores no plantea problema alguno cuando sea un seguro de vida a prima única. En tal hipótesis habrá un único plazo de generación para todo el rendimiento, el tiempo transcurrido desde que se pago la prima hasta que se recibe el capital asegurado, y en función de la duración del mismo (> 2 años; > 5 años; > 8 años) aplicaremos el coeficiente reductor que corresponda de la escala anterior (30 por 100; 60 por 100 y 70 por 100, respectivamente)>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.207. Sin embargo, se pueden señalar una serie de supuestos en los cuales las normas aplicables a las reducciones en los contratos de seguros se alteraban por la forma de percepción de las prestaciones. En este sentido SÁNCHEZ PEDROCHE distingue una serie de supuestos; el primero es <<el caso del ejercicio del derecho de rescate parcial de la póliza, las reducciones serían aplicables como si se tratara de un pago en forma de capital, salvo que por preverlo el contrato, por la existencia de orden del tomador o asegurado o por cualquier otra causa, se satisficiesen cantidades de forma periódica (se intenta así evitar que mediante el ejercicio del derecho de rescate parcial, se perciban en forma de renta o fraccionadamente las percepciones de un contrato de seguro beneficiándose de los coeficientes reductores)>>. En el segundo caso <<si se tratase de percepciones mixtas, esto es, en forma de pago único y en forma de renta, en tales casos la reducción tan sólo sería aplicable al cobro en forma de capital. Tales reducciones están condicionadas por la fecha de pago de cada prima>>. Por último, en el supuesto de <<contratos de seguro de prima periódica o extraordinaria, el artículo 19.4 RIRPF determina la forma de calcular la parte del rendimiento neto que corresponde a cada prima, con el objeto de facilitar el cálculo de la misma. En este caso, se multiplica el rendimiento total (capital menos la suma de las primas pagadas) por un coeficiente. Este coeficiente es el resultado de la siguiente operación: - En el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la prestación. - En el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la prestación. Una vez repartido el rendimiento total entre cada una de las primas, se aplican los coeficientes de reducción que correspondan>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, ob. cit., pp.154 y ss.

finalidad de optimizar la rentabilidad⁴⁷⁰. De tal forma que, la rentabilidad acumulada tenía el tratamiento tributario de los capitales diferidos de los contratos de seguros⁴⁷¹. La proliferación de este tipo de contratos carentes del carácter previsor de estas operaciones motivó una regulación específica mediante la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social⁴⁷². La modificación de la regulación originaria estableció la inaplicación de las reducciones a los seguros de vida en los que el tomador asumía el riesgo de inversión de las provisiones. En consecuencia, los capitales diferidos obtenidos tributaban de forma íntegra sin posibilidad de aplicar tales reducciones. El rendimiento de capital mobiliario se determinaba de acuerdo a la diferencia entre el valor de liquidación de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo. Posteriormente, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes realizó una modificación relevante sobre la aplicación de las reducciones sobre los rendimientos. La exposición motivos de la citada norma reconocía dicha novedad articulada a

⁴⁷⁰ Esta posibilidad se concretó en el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (Boletín Oficial del Estado, núm. 282, de 25 de noviembre de 1998). En particular, su artículo 37 regulaba la provisión del seguro de vida cuando el tomador asumía el riesgo de la inversión. De manera que en su apartado primero señalaba que <<la provisión de los seguros de vida en los que contractualmente se haya estipulado que el riesgo de inversión será soportado íntegramente por el tomador se determinará en función de los activos específicamente afectos o de los índices o activos que se hayan fijado como referencia para determinar el valor económico de sus derechos>>.

⁴⁷¹ A este respecto PÉREZ ROYO señala que <<el tomador del seguro puede cambiar la inversión de sus aportaciones de unos activos a otros, o de unas instituciones de inversión colectiva a otras, sin que el cambio genere renta alguna sujeta a tributación inmediata, como sucedería si la inversión en los activos financieros la llevara a cabo directamente el contribuyente>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.210.

⁴⁷² PÉREZ ROYO pone de relieve que estas operaciones <<sirven para otorgar el ropaje del contrato de seguro a inversiones del contribuyente en activos financieros o instituciones de inversión colectiva, con la finalidad de sumar a la rentabilidad financiera el máximo ahorro fiscal posible. Pero existían serias dudas acerca de que la Administración tributaria fuese a admitir el verdadero carácter asegurador de estas operaciones y de que, en consecuencia, permitiera aplicar los coeficientes reductores (...). Al fin y al cabo, estaba aún reciente la desagradable experiencia de los famosos contratos de seguro de vida a prima única, a los que la Administración tributaria, en una más que discutible labor de calificación, negó el carácter de auténticas operaciones de seguro. Por tal motivo, las entidades aseguradoras plantearon una consulta que fue resuelta en el sentido de admitir la tributación de los "Unit LinKed" (...), para los contratos de seguro de vida, siempre que las condiciones de la póliza permitieran inferir que no se trataba de un instrumento destinado a "efectuar una gestión privada de carteras">>. *Ibidem*, pp.211 y ss.

través de <<un incremento de los porcentajes reductores aplicables y una disminución del plazo que ha de transcurrir para su aplicación, así como simplificando su régimen fiscal al minorar el número de los porcentajes previstos>>. La nueva regulación se justificaba como una medida de fomento del ahorro a largo plazo que perseguía una mayor neutralidad y mejora en la tributación de los rendimientos de capital mobiliario. A tal efecto, la nueva ordenación elevó las reducciones sobre los rendimientos con carácter general hasta el 40 por ciento a la vez que introdujo un nuevo tratamiento para los rendimientos derivados de percepciones en forma de capital de contratos de seguros de vida o invalidez⁴⁷³. La vigente regulación aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio mantuvo la aplicación de los coeficientes reductores sobre los rendimientos netos generados de forma irregular en el tiempo. A este respecto, cabe destacar, el

⁴⁷³ La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes incorporó el artículo 76 bis a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias que regulaba los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos procedentes de contratos de seguro en los siguientes términos, <<1. A las prestaciones percibidas en forma de capital, establecidas en el artículo 16.2.a).5.ª de esta Ley cuando las aportaciones efectuadas por los empresarios no hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, les resultará de aplicación el porcentaje de reducción del 40 por 100: a) Cuando se trate de prestaciones por invalidez. b) Cuando correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban. 2. A los rendimientos derivados de las prestaciones percibidas en forma de capital, establecidas en el artículo 16.2.a).5.ª de esta Ley cuando las aportaciones efectuadas por los empresarios hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, y a los rendimientos derivados de percepciones en forma de capital de los contratos de seguro a que se refiere el artículo 23.3 de esta Ley, les resultarán de aplicación los siguientes porcentajes de reducción: a) El 40 por 100, para los rendimientos que correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban, y para los rendimientos derivados de prestaciones por invalidez a las que no resulte de aplicación lo previsto en el párrafo b) siguiente. b) El 75 por 100 para los rendimientos que correspondan a primas satisfechas con más de cinco años de antelación a la fecha en que se perciban, y para los rendimientos derivados de prestaciones por invalidez, en los términos y grados que reglamentariamente se determinen. Este mismo porcentaje resultará de aplicación al rendimiento total derivado de prestaciones de estos contratos que se perciban en forma de capital, cuando hayan transcurrido más de ocho años desde el pago de la primera prima, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan. c) Reglamentariamente podrán establecerse fórmulas simplificadas para la aplicación de las reducciones a las que se refieren los párrafos a) y b) anteriores. 3. Las reducciones previstas en este artículo no resultarán de aplicación a estas prestaciones cuando sean percibidas en forma de renta, ni a los rendimientos derivados de percepciones de contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión y resulte de aplicación la regla especial de imputación temporal prevista en el artículo 14.2.h) de esta Ley>>.

carácter continuista de la regulación del Impuesto en el tratamiento de las rentas irregulares a través de la aplicación de reducciones sobre los rendimientos del 40 por ciento. Aunque, cabe poner de manifiesto que la nueva regulación generalizó la aplicación de la reducción para la totalidad de rendimientos de capital mobiliario⁴⁷⁴. De manera que los rendimientos derivados de percepciones en forma de capital de contratos de seguros de vida o invalidez se recondujeron hacia una reducción general aplicable a la totalidad de rentas de capital mobiliario. Finalmente, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias retomó el coeficiente reductor del 30 por ciento sobre los rendimientos originados en un período superior a los dos años o calificados reglamentariamente como generados de forma notoriamente irregular en el tiempo a la vez que estableció un límite para su aplicación de 300.000 euros anuales. Las reducciones sobre el rendimiento neto del capital mobiliario se aplican en aquellas rentas generadas de forma irregular en el tiempo. Una vez aplicada la reducción sobre las rentas irregulares este procedimiento posibilita su integración con el rendimiento neto obtenido en el periodo impositivo de forma regular. La integración de los rendimientos netos de carácter regular e irregular permite la determinación del rendimiento neto reducido de capital mobiliario. Este último rendimiento es un componente de la “renta gravable del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁷⁴ El artículo 26.2. de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establecía que <<los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento. El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan>>.

IV. RENDIMIENTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Los rendimientos de actividades económicas aparecen configurados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como uno de los componentes de la renta. La delimitación de este rendimiento es el resultado de la evolución de los gravámenes derivados del ejercicio de una actividad empresarial, profesional o artística realizada por una persona física. Uno de los criterios delimitadores de este tipo de rendimientos se fundamenta en la generación de las rentas a partir de la titularidad de bienes o derechos afectos al ejercicio empresarial, profesional o artístico y que en ocasiones aparece combinada con el propio trabajo personal del contribuyente o de terceros por aquél empleados. Desde esta perspectiva interesa el estudio de los antecedentes del gravamen sobre los rendimientos de actividades económicas en cuanto que su análisis posibilitará su diferenciación y delimitación con otros componentes de la renta gravados por el Impuesto. Esta consideración es relevante porque la delimitación inicial de este tipo de rentas se encontraba recogida de forma confusa y dispersa. Esta consideración se deduce de las primeras reformas tributarias iniciadas por la Ley de 23 de mayo de 1845 y en especial con la implantación del Subsidio industrial y de comercio⁴⁷⁵. Este

⁴⁷⁵ La reforma tributaria de 1845 en nuestro país se articuló a través de una serie de gravámenes como la Contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería, el Subsidio industrial y de comercio y la Contribución de inquilinatos. No obstante como explica ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, <<el precedente más análogo y remoto de la actual Cuota de Licencia del Impuesto Industrial se halla en la llamada Contribución de Patentes, creada por Decretos de 19 de noviembre de 1810 y 10 de diciembre de 1811, cuyas vicisitudes fueron paralelas a las de la dominación francesa en España. Y ya las Cortes de Cádiz, por su Decreto de 13 de septiembre de 1813, suprimen las Rentas estancadas, las provinciales y sus agregadas, estableciendo una imposición directa en la Península e islas adyacentes sobre la renta nacional diversificada en tres elementos: territorial, industrial y mercantil>> sin embargo <<dicho régimen fue derogado por el Real decreto de 23 de junio de 1814, al establecerse el régimen absolutista>> por lo que <<los rendimientos de la industria no volvieron a ser gravados, pero sí los del comercio, por el Real decreto de 16 de febrero de 1824, bajo la denominación de Subsidio de Comercio, y por un importe o cupo de 10 millones de reales, que se exigió conforme a las normas de la Instrucción de 22 de noviembre de 1825 y hasta fin del año 1834. Desde 1 de enero de 1835 se adoptaron otras bases para la exacción del referido Subsidio. La Instrucción de 5 de octubre de 1834 y las modificaciones introducidas por las Cortes en la Ley de presupuestos de 26 de mayo de 1835 alteraron dicho gravamen en su denominación – Subsidio industrial y de comercio –, en el restablecimiento del tributo sobre la industria por medio de tarifas, y en el abandono del régimen de rentas líquidas para determinar la base imponible que sustituye por el implantado durante la ocupación francesa, esto es, mediante signos externos. Y se llega a la reforma implantada por la Ley de 23 de mayo de 1845>>. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<Estudio Preliminar>>, *Impuesto Industrial*, Madrid, 1975, p. XXVIII, y ss. De forma complementaria PÉREZ ROYO destaca del Subsidio Industrial y de Comercio <<que conservaba el nombre de una figura anterior, estaba destinado a gravar los beneficios de estas

gravamen recaía sobre las rentas derivadas del ejercicio de la industria, comercio, profesiones y de forma complementaria se fundamentaba en los alquileres satisfechos por los titulares de dichas actividades⁴⁷⁶. También la dispersión de gravámenes derivadas del ejercicio de una actividad económica se manifestaba en la Ley municipal de 20 de agosto de 1870, reguladora del Repartimiento General de Utilidades⁴⁷⁷. En este gravamen aparecían recogidas una heterogénea serie de rentas que carecían de una sistematización desde el punto de vista de la fuente de generación⁴⁷⁸. Adicionalmente se puede citar en el marco de las primeras manifestaciones impositivas de carácter personal al Impuesto de Cédulas Personales establecido por el Decreto de 23 de junio de

actividades y se desdoblaba inicialmente en una parte fija, en función del tipo de actividad y del tamaño de la población y en otra variable que se exigía sobre la base del alquiler pagado por el local de negocios. De manera que, el subsidio acabó convertido en un sistema de concertos en el que el cupo global correspondiente a cada gremio se repartía entre sus integrantes>>. En PERÉZ ROYO, F.: <<El sistema tributario español y la historia de su formación>>, ob. cit., p.38.

⁴⁷⁶ FERREIRO LAPATZA describe la evolución posterior del Subsidio Industrial y de comercio como un <<Impuesto directo sobre el producto de la industria y el comercio y profesiones. Se recaudaba por el sistema de cuota, más deseable que el de cupo, en cuanto que en él la Ley señala la cantidad a pagar por cada contribuyente, determinando el hecho imponible y en su caso la base y el tipo de gravamen, con total independencia de lo que paguen los demás contribuyentes y de la cifra total que se alcance en su recaudación. La Ley sólo ha de tener en cuenta así, qué hechos revelan capacidad económica y en qué medida la revelan cada uno. El Subsidio Industrial y de comercio se desdoblaba en dos gravámenes diferentes, uno fijo y otro proporcional. El Impuesto fijo se exigía conforme a una tarifa en la que las cuotas a pagar se fijaban, en general, conforme a bases de población; es decir, de acuerdo con el número de habitantes de la población en la que se ejercía la industria, el comercio o la profesión. Algunas actividades, sin embargo, no estaban sujetas a bases de población. Las cuotas a pagar por estos industriales, profesionales o comerciantes aparecían fijadas en las tarifas "extraordinaria y especial". La cuota proporcional consistía en un 10 por 100 de los alquileres correspondientes a la casa-habitación del contribuyente y a los edificios que éste empleaba en el ejercicio de la industria, comercio o profesión. Se intentaba así gravar el producto derivado de esta fuente basándose, para el cálculo del impuesto, en un signo externo: los alquileres. La cuota proporcional fue suprimida un año después de su implantación>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, ob. cit., p.24.

⁴⁷⁷ La Ley municipal de 20 de agosto de 1870, reguladora del Repartimiento General de Utilidades distinguía en relación a las rentas gravadas del ejercicio de actividades económicas a las siguientes: <<d) los rendimientos de explotaciones agrícolas y ganaderas. e) los rendimientos de explotaciones industriales y comerciales. h) Los beneficios de los negocios de especulación, cualquiera que sea su forma y objeto y las ganancias de los juegos de azar>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., pp.163 y ss.

⁴⁷⁸ La relevancia del Repartimiento General de Utilidades está en configurarse como el antecedente de la regulación de la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, de 1900 y de la Contribución General sobre la Renta, de 1932. A este respecto GOTA LOSADA pone de manifiesto que el Decreto-Ley sobre Exacciones Municipales de 11 de septiembre de 1918 es muy relevante <<porque gran parte de su articulado es idéntico en contenido, y lo que es más curioso, en su redacción, a la antigua Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, de 22 de septiembre de 1922 y a la Contribución General sobre la renta, de 20 de diciembre de 1932>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p.164.

1874. En el que como ha señalado GOTA LOSADA <<no existía un concepto unitario de renta formada por la acumulación o suma de todas las obtenidas por el contribuyente, ni tampoco se reconocía la deducción de intereses y gastos>>⁴⁷⁹. La ordenación sistemática de los gravámenes se inició con la Ley de Reforma Tributaria de 27 de marzo de 1900 que implantó la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Ésta se articulaba sobre fuentes de generación de la renta como trabajo (Tarifa I), capital (Tarifa II) y una tercera de carácter mixto conformada por las dos anteriores (Tarifa III). En esta última se puede apreciar la confluencia de los elementos de renta y capital que delimitaran los rendimientos de las actividades económicas en el futuro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁴⁸⁰. La Contribución gravaba en su Tarifa III a las rentas mixtas procedentes del trabajo y el capital conformada por los impuestos vigentes con anterioridad a su establecimiento como la Contribución industrial. Sin embargo, la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria excluyó de su aplicación a los beneficios de las personas físicas que continuaron gravándose en la Contribución industrial. De la misma manera, las Sociedades Anónimas dedicadas a la fabricación continuaban sujetas a la Contribución industrial de acuerdo con el reglamento de 30 de marzo de 1900 y en consecuencia se encontraban también excluidas de la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Ello supuso que la Tarifa III como ha puesto de relieve FERREIRO LAPATZA que <<la delimitación de su contenido fue la más confusa de las tres tarifas y originó no pocos problemas y dificultades>>⁴⁸¹. La delimitación entre la

⁴⁷⁹ *Ibidem*, p.161.

⁴⁸⁰ El apartado tercero, del artículo 1 de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria aprobado por el texto refundido de 22 de septiembre de 1922 gravaba <<las utilidades que el trabajo del hombre, juntamente con el capital, produzcan en el ejercicio de industrias no gravadas en otra forma y determinadas expresamente por esta ley>>. En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales, segunda parte*, ob. cit., p.1.

⁴⁸¹ A este respecto FERREIRO LAPATZA señala que <<la tarifa tercera de la Contribución sobre Utilidades, creada en 1900, se nutrió fundamentalmente de la entonces vigente Tarifa II de la Contribución Industrial. Así pasaron a tributar por la Tarifa III de las Utilidades los bancos, las Compañías de Seguros, las Sociedades Anónimas en general y las Cooperativas de crédito, producción y consumo. Parecía así que al ser la forma social anónima o cooperativa la característica común de los sujetos sometidos a esta tarifa, ésta debía delimitar su contenido en función de tal característica común, como el germen de un impuesto autónomo sobre las sociedades; sin embargo, esto no fue así. El Reglamento de 30 de marzo de 1900 cometió, como señalan Fuentes y Albiñana, la torpeza inexplicable de excluir a las Sociedades Anónimas dedicadas a la fabricación del gravamen por la Tarifa III, haciendo que continuaran, por tanto, sometidas a la Contribución Industrial. De aquí se infiere, indican los citados autores,

Contribución industrial y la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria suscitó numerosos problemas de aplicación a las diferentes entidades que desarrollaban una actividad económica⁴⁸². Por ello, estos gravámenes fueron objeto de numerosas reformas con la finalidad de coordinar la imposición de las sociedades. De forma complementaria a esta regulación cabe destacar el establecimiento del Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas no susceptibles de transmisión hereditaria, en 1910⁴⁸³.

“que la Tarifa III de la Contribución de Utilidades fue en 1900 una auténtica caja vacía que podría llenarse con cualquier contenido, y sobre el cual el legislador tenía ideas muy confusas tanto sobre el sujeto pasivo como respecto del objeto y de la determinación de la base”. Sólo en 1907, con la Ley de 3 de agosto de este año, se puso fin a esta anómala exclusión>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, ob. cit., p.27.

⁴⁸² En este sentido FERREIRO LAPATZA pone de relieve que <<después de la reforma de 1900 la Contribución Industrial continuó siendo el impuesto fundamental y general en orden a la tributación de los rendimientos mixtos del trabajo y capital empleados en la industria y el comercio. La Tarifa III de Utilidades gravaba sólo tales rendimientos cuando eran obtenidos por ciertas Sociedades Anónimas y Cooperativas expresamente sujetas a este impuesto. la evolución posterior habría de conocer múltiples variaciones en esta conflictiva frontera hasta la transformación definitiva de la Tarifa III en un verdadero Impuesto Personal sobre la Renta de las Sociedades y demás entidades Jurídicas>>. *Ibídem*, pp.27 y ss.

⁴⁸³ El establecimiento del Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas se enmarca como ha señalado PEÑA ALONSO <<en las modificaciones que se habían ido produciendo en el Impuesto de Derechos reales, se aprueba, por Real Decreto-ley de 28 de febrero de 1927, el texto refundido de las disposiciones legislativas referentes a los impuestos de Derechos reales y transmisiones de bienes. Pese a su denominación legal, el Impuesto incluía tres figuras tributarias distintas, la propia de Derechos reales y transmisiones de bienes, el impuesto sobre el caudal relicto – que se seguía manteniendo - , y otro de nueva creación, el Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas, que gravaba “los bienes pertenecientes a las Asociaciones, Corporaciones, Fundaciones y demás personas jurídicas que tengan personalidad propia e independiente, cuya propiedad o derechos no sean susceptibles de transmisión hereditaria ya de una manera directa o ya por medio de la transmisión de las acciones o títulos representativos de participación en el capital o haber social”>> tras numerosas reformas y <<merced a la ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, el Impuesto sufre un cambio importante en su estructura y contenido. Con esta nueva regulación nacen como figuras autónomas el Impuesto General sobre Sucesiones y el Impuesto General sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, desaparece el Impuesto sobre el caudal relicto, y se mantiene el Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas como una modalidad dentro del Impuesto General sobre las Sucesiones>> posteriormente <<tras la reforma fiscal del año 1977, e incluso desde antes, surgió la necesidad de dar una nueva regulación del Impuesto que lo coordinase con el resto de las figuras tributarias>> de esta manera <<surge el proyecto de ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 11 de enero de 1978 (Boletín Oficial de las Cortes Generales – 1978 - nº. 46), proyecto que fue retirado por el Gobierno ante las innumerables enmiendas presentadas al mismo>> por lo demás <<el Proyecto aportaba las siguientes novedades importantes: la integración formal de las donaciones y los seguros sobre la vida dentro del Impuesto sobre Sucesiones; la supresión del Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas; el reconocimiento de nuevas exenciones (como las que afectan a los establecimientos o Fundaciones benéficas, asociaciones declaradas de utilidad pública); y la desaparición de las exenciones relativas al patrimonio familiar mobiliario y agrícola>>, finalmente, <<a este proyecto le sucedieron diversos anteproyectos, basados fundamentalmente en el libro blanco y en el proyecto de 1978, que dieron lugar al proyecto de 19 de enero de 1987 ((Boletín Oficial de las Cortes Generales – 1987 -, Serie A. 20-1) del que derivó la actual Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>. En PEÑA ALONSO, J.L.: *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al*

La Ley de 29 de abril de 1920 integró a las sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, comanditarias sin acciones, asociaciones sin fines de lucro en la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria y a partir de 1922 a las comunidades de bienes que realizaban actividades lucrativas. Adicionalmente como regulación tributaria complementaria se encontraba el Estatuto Municipal aprobado por el Decreto-Ley de 8 de marzo de 1924 en el que se establecía el Arbitrio sobre el producto neto sobre las sociedades no gravadas en la Contribución Industrial⁴⁸⁴. La relevancia de este gravamen se encuentra en que la base de la imposición tributaria se fundamentaba en el rendimiento anual a diferencia de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria asentada sobre el beneficio neto⁴⁸⁵. También, el Estatuto Municipal recogía una presunción

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1992, pp.24 y ss.

⁴⁸⁴ El Estatuto Municipal aprobado por el Decreto-Ley de 8 de marzo de 1924 en su artículo 393 señalaba que <<los Ayuntamientos podrán establecer como complemento y en equivalencia de los recargos municipales sobre las contribuciones directas del Estado, que actualmente se hallen autorizados o que se autorizan por esta Ley, un arbitrio sobre el producto neto de las explotaciones industriales y comerciales de las Compañías anónimas y de las comanditarias por acciones, no gravadas con la contribución Industrial y de comercio, excepto las de seguros>>. Sin embargo, la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945 suprimió el "Arbitrio sobre el producto neto", al igual que el "Repartimiento General de Utilidades". En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales, segunda parte*, ob. cit., pp.242. y ss. Téngase en cuenta que, los ingresos del Estatuto Municipal como señala FERREIRO LAPATZA <<estaban representados por: a) Ingresos patrimoniales. b) Subvenciones. c) Rendimientos de servicios municipalizados. d) Exacciones. Las exacciones se dividían en las siguientes categorías: a) Arbitrios con fines no fiscales. b) Contribuciones especiales. c) Tasas. d) Impuestos. e) Multas. A su vez, los impuestos municipales estaban compuestos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado. Así el 20 por 100 de la Contribución Territorial Urbana y de la Contribución Territorial Rústica. b) Recargos sobre impuestos estatales. Se incluían en esta categoría, entre otros, los recargos sobre C.T.R. y sobre la C.T.U. y sobre ciertos conceptos de la tarifa 1ª de la Contribución de Utilidades. c) Impuestos municipales autónomos. Se incluían en esta categoría, entre otros, los impuestos sobre solares, terrenos incultos, incremento del valor de los terrenos, circulación de automóviles, inquilinatos, consumo de bebidas y carne, etc. También se incluía entre los impuestos municipales autónomos el repartimiento general dividido en dos partes para evitar la doble imposición: una parte persona que gravaba las rentas, "cualquiera que sea el municipio donde se obtengan", de los residentes en el municipio o de los que tuvieron casa abierta en él, y una parte real que gravaba, en general, las rentas derivadas de bienes y explotaciones situadas en el municipio y obtenidas por no residentes. El cuadro de recursos que acabamos de reseñar se cerraba con una rigurosa normativa en torno al orden en que podía procederse a su aplicación. En general, las exacciones no podían aplicarse si los ingresos patrimoniales y subvenciones eran suficientes. Dentro de las exacciones, las tasas y las contribuciones especiales debían preceder a los impuestos. Dentro de éstos, los impuestos sobre inmuebles y el repartimiento general ocupan el último lugar. El crédito municipal se somete, igualmente a rigurosas limitaciones>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos de las Corporaciones Locales>>, ob. cit., pp.723 y ss.

⁴⁸⁵ El artículo 396 del Estatuto Municipal, de 1924 disponía que <<La base de imposición será el rendimiento anual. El rendimiento neto anual se estimará: a) En una suma igual al rendimiento neto efectivo de las explotaciones de la Compañía durante el último ejercicio social

mínima del rendimiento neto estimada sobre el capital de la sociedad para la determinación del gravamen del arbitrio⁴⁸⁶. La gestión y recaudación del Arbitrio se realizaba por parte de la Administración de la Hacienda Pública⁴⁸⁷. Por todo ello, a nuestro modo de ver, estas consideraciones permiten afirmar que en el Arbitrio sobre el producto neto se encuentra el antecedente de la configuración de los rendimientos netos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁴⁸⁸. En el mismo orden de cosas y respecto a la Contribución industrial

*que estuviere cerrado seis meses antes del día en que se devengue la cuota, si entonces la Compañía llevase funcionando en España un ejercicio completo, y b) en cinco centésimas del importe de los capitales empleados en los negocios de la Compañía en otro caso>>. En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales, primera parte*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947, p.243. Por su parte, en la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria se establece que <<constituirá la base de imposición en la Tarifa 3ª el importe del beneficio neto en el período de la Imposición. Beneficio neto. Para la determinación del beneficio neto se deducirá de la suma de los ingresos brutos obtenidos por la Empresa en el período de la Imposición, ya procedan de la explotación directa, ya del arrendamiento del negocio, el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, los de administración y conservación de los bienes y de sus productos>>. En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales, segunda parte*, ob. cit., 111.*

⁴⁸⁶ La Ley de 9 de marzo de 1940 adicionó al artículo 396 del Estatuto Municipal el párrafo siguiente <<c) en ningún caso el rendimiento neto anual de una Compañía podrá estimarse en una suma inferior a cinco centésimas del importe de los capitales empleados en los negocios de la misma>>. *Ibidem*, p.251.

⁴⁸⁷ A este respecto cabe señalar que el Real Decreto de 23 de agosto de 1924 establecía en su artículo 47 que <<la administración y recaudación del arbitrio a que se refiere el art. 380 del Estatuto, apartado c), estará a cargo de la Administración de la Hacienda Pública, la cual podrá, en su caso, requerir el concurso de los Ayuntamientos a quienes corresponda el arbitrio. Por regla general, la liquidación de las cuotas provisionales y definitivas de arbitrio sobre el producto neto se hará simultáneamente con la de las cuotas provisionales y definitivas del Impuesto de Utilidades correspondientes al mismo ejercicio. En caso contrario, tendrán los Ayuntamientos facultad para tomar a su cargo la administración y liquidación del arbitrio, y las Administraciones provinciales de Rentas públicas estarán obligadas a poner a disposición de los funcionarios designados por la Alcaldía los antecedentes precisos dentro de los quince días siguientes a las liquidaciones provisionales y definitivas. Los Delegados de Hacienda fijarán las horas – nunca menos de dos diarias – en que los funcionarios municipales encargados de la Administración del arbitrio podrán examinar los antecedentes. Cuando los Ayuntamientos se hayan encargado de la Administración y liquidación del arbitrio, quedará en suspenso el cobro, por parte del Estado, del premio de cobranza correspondiente>>. *Ibidem*, pp.249 y ss.

⁴⁸⁸ Sin embargo, conviene advertir que el Arbitrio sobre el Producto neto también aparecía vinculado a la financiación de la provincia a este respecto FERREIRO LAPATZA señala que <<la Ley provincial de 1882 autoriza, así, a la provincia, una vez agotados sus recursos patrimoniales y los que puedan derivar de obras y servicios realizados por ella a efectuar “un repartimiento entre los pueblos de su territorio en proporción de lo que por contribuciones directas y por el impuesto de consumos pague cada uno al tesoro”. Otros medios de financiación de carácter tributarios, autorizados también por esta ley, tuvieron en la práctica un relieve escaso. La línea así señalada no quiebra totalmente con la publicación del Estatuto provincial de 1925. Aunque en él se intenta dotar a la provincia de una Hacienda propia sobre la base de ingresos de derecho privado, tasas, contribuciones especiales, recargos sobre impuestos municipales y estatales, impuestos cedidos por el Estado (cédulas personales) e impuestos propios, entre los que destacan por su importancia la imposición sobre la riqueza radicante en la provincia, la posibilidad de un reparto complementario, fijado sobre los Ayuntamientos de su territorio cuando los recursos ya citados fueran insuficientes, no desaparece. Su desaparición definitiva se produce en la reforma de las Haciendas Locales en

cabe señalar las modificaciones realizadas por el Real Decreto-Ley de 11 de mayo de 1926 que estructuraron dicha imposición en dos gravámenes diferentes. El primero de gravamen fijo o mínimo que recaía en el mero ejercicio de una actividad. El segundo era de carácter variable y proporcional que posteriormente dio lugar al Impuesto sobre el volumen de ventas u operaciones. La coexistencia de una diversidad de gravámenes carentes de coordinación entre los mismos motivó la elaboración de proyectos sobre el establecimiento de una contribución de carácter general. De entre ellos se puede destacar el referido a una Contribución General sobre la Renta de las personas físicas y jurídicas en el que se recogía un tratamiento común de las rentas derivadas del ejercicio de una actividad económica⁴⁸⁹. Finalmente, los numerosos proyectos de reforma tributaria elaborados en esta época dieron como resultado la aprobación de la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta sobre las personas naturales. La novedad de esta regulación radicó en la determinación del gravamen sobre la suma anual de los ingresos o rendimientos que el sujeto percibiera. Respecto al gravamen de las rentas derivadas del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas cabe destacar la ausencia de integración en un único

1945 y plasmada más tarde en el Texto Refundido de la L.R.L. aprobado por decreto de 24 de junio de 1955. En él la provincial, enormemente robustecida respecto a etapas anteriores de acuerdo con las nuevas tareas que se le imponen a la provincia, aparece constituida por ingresos de derecho privado, subvenciones y exacciones. Se incluyen dentro de las exacciones, tasas, contribuciones especiales, impuesto y multas. La imposición provincial aparece formada por: a) Recargo sobre la Contribución industrial y de comercio. b) Arbitrio sobre terrenos incultos. c) Arbitrio sobre la riqueza provincial. d) Arbitrio sobre el producto neto. e) Arbitrio sobre rodaje y arrastre. f) participación en las contribuciones territoriales. g) impuestos especiales, tradicionales y extraordinarios. Dentro de la imposición provincial así constituida, destaca por su importancia el "arbitrio sobre la riqueza provincial", el cual gravaba "algún o algunos de los productos obtenidos naturalmente o por la transformación industrial, o la riqueza preponderante en la provincia, susceptibles, en uno y otro caso, de tráfico comercial" (productos agrícolas, ganaderos, pesca, productos manufacturados, energía eléctrica, etc) y habría de convertirse en el principal soporte económico de las provincias de régimen general. Suprimido por la Ley de 11 de junio de 1964 fue sustituido fundamentalmente por un Arbitrio sobre los mismos actos gravados por el I.T.E. implantado por la Ley>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos de las Corporaciones Locales>>, ob. cit., pp.756 y ss.

⁴⁸⁹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA destaca el proyecto presentado <<el día 23 de octubre de 1913, rubricado por Félix Suárez Inclán, nuevo proyecto estableciendo una Contribución General sobre la Renta y que alcanzaba a las personas físicas y a las jurídicas, aunque en una primera propuesta se acudía al Impuesto sobre Cédulas personales para implantar la reforma>>. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<La azarosa implantación del Impuesto sobre la Renta en España>>, en la obra colectiva, *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999, p.22.

componente⁴⁹⁰. También, esta regulación destacó por la dispersión del tratamiento normativo para cada actividad⁴⁹¹ a partir de la presencia de elementos específicos como el trabajo y el capital⁴⁹². Tras la aprobación de la Contribución General sobre la Renta se estableció la Contribución excepcional sobre los Beneficios Extraordinarios, de 1939⁴⁹³. Si bien, este tributo resultó prácticamente inaplicable por su vigencia limitada y la intensidad de las desgravaciones sobre él operadas por las regulaciones posteriores⁴⁹⁴. La Ley

⁴⁹⁰ El artículo 5 de la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta incluía entre los ingresos y los rendimientos del sujeto para la determinación de la renta imponible a los procedentes: <<c) De las explotaciones agrícolas y ganaderas>>, así como, <<d) De las explotaciones mineras>>, y finalmente <<e) De los negocios comerciales o industriales>>.

⁴⁹¹ En este sentido, la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta, en su artículo 12 se refería a la determinación de los ingresos de las fincas rústicas. Por su parte, el artículo 13 de la misma disposición señalaba que <<por ingreso de las explotaciones mineras se entenderán los productos líquidos de las mismas. En los casos de arrendamientos de las minas se computará al arrendador la renta y al arrendatario el producto líquido de la explotación, deducida la renta>>. Finalmente el artículo 14 disponía que <<por ingresos procedentes de los negocios comerciales e industriales se entenderá el beneficio comercial de la empresa. Se entenderán incluidos en este concepto, cuando no lo fueren en alguno de los citados en los artículos anteriores, los beneficios de los negocios de especulación, cualquiera que sea su forma y objeto>>.

⁴⁹² La Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta, en el párrafo primero de su artículo 12 recogía los elementos delimitadores de las actividades económicas a partir del trabajo y el capital. Así dicho precepto señalaba que <<como ingresos de las fincas rústicas explotadas por el propietario se estimará el producto neto de las mismas, incluso los intereses del capital de explotación que pertenezca al propietario, la remuneración de su trabajo personal>>. Tiene relevancia también el párrafo segundo de este mismo precepto al señalar que <<el beneficio del arrendatario se computará en la forma en el párrafo anterior, descontando la renta de la tierra y el valor de cualquiera otra prestación impuesta al arrendatario a favor del arrendador, así como el valor de los aprovechamientos que éste se hubiere reservado en la finca>>.

⁴⁹³ La Ley de 17 de octubre de 1941 restableció la Contribución excepcional sobre los Beneficios Extraordinarios que según su artículo 4 <<se consideran beneficios extraordinarios, a los efectos de esta ley, y sin perjuicio de lo que dispone el artículo siguiente: a) Los que excedan del promedio de los obtenidos en el trienio inmediatamente anterior al 18 de julio de 1936...b) Los que excedan del 7 por 100 del capital empleado en los respectivos negocios, cuando se trate de contribuyentes que hubieran dado comienzo al suyo con posterioridad al 18 de julio de 1936 o no llevasen en dicha fecha tres años completos en el ejercicio del mismo...c) La totalidad de los obtenidos por quienes no realizando habitualmente negocios industriales o mercantiles carecieran de capital especialmente asignado a la actividad productora del beneficio>>. En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales, segunda parte*, ob. cit., p.278.

⁴⁹⁴ La Contribución excepcional sobre los Beneficios Extraordinarios se estableció por la Ley de 5 de enero de 1939 pero fue suprimida por la Ley de 30 de diciembre de 1939. Posteriormente, esta Contribución se restableció por la Ley de 17 de octubre de 1941 y finalmente fue suprimida por Ley de 6 de febrero de 1943. En este sentido OCHOA VIDORRETA y SANJUAN FRANCO ponen de manifiesto sobre la Ley de 6 de febrero de 1943 que <<esta ley, que completa las disposiciones de la de 19-9-42, creadora de la Reserva legal, establece, en su artículo 3º, que “Quedará excluida de gravamen, en su caso, por la Contribución excepcional sobre los Beneficios Extraordinarios, la parte de utilidades de cada ejercicio destinada a la citada reserva, en cuanto dicha parte no exceda del 10 por 100 del beneficio líquido del ejercicio y se cumplan las condiciones que, en orden a materialización y lucimiento en cuentas, se establece en la presente ley>>. En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.:

de 16 de diciembre de 1940, de Reforma Tributaria estableció sobre los comerciantes e industriales individuales la aplicación del gravamen de la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria⁴⁹⁵. Por tanto, las sociedades, industriales individuales y comerciantes se encontraron sujetos al gravamen establecido por la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria junto con la Contribución industrial en concepto de cuota mínima. A este respecto CARRERA RAYA señala que esta reforma sobre la Tarifa III <<desnaturalizó este impuesto que estaba previsto para la tributación de sociedades>>⁴⁹⁶. La reforma suspendió la aplicación de la imposición sobre el volumen de ventas con la finalidad de evitar un excesivo gravamen sobre este tipo de actividades⁴⁹⁷. También, conviene resaltar que la citada reforma tributaria supuso un incremento de los tipos de gravamen de la mayoría de los gravámenes en particular de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. De forma complementaria, la Ley de 29 de marzo de 1941 estableció la obligación para los empresarios individuales de realizar el alta en el registro conocido como “índice” para este tipo de actividades con la finalidad de realizar un control fiscal por parte de la Administración⁴⁹⁸. Sin embargo a pesar de los esfuerzos de la Hacienda pública, cabe señalar que estas medidas

Manual de Tributación de empresas individuales y sociales, segunda parte, ob. cit., pp.286 y ss.

⁴⁹⁵ La Ley de 16 de diciembre de 1940, de Reforma tributaria disponía en su artículo 48 la inclusión de los comerciantes y empresarios individuales en la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria cuando se encontraran en alguno de estos casos: <<a) Cuando el capital empleado en el negocio exceda de 100.000 ptas. (601,01 euros). b) Cuando la cuota anual del Tesoro de la Contribución Industrial y de Comercio exceda de 2.000 pesetas (12,02 euros). c) Cuando el volumen global de ventas exceda de 250.000 pesetas (1.502,53 euros). d) Cuando el número medio de obreros empleados en los negocios que determinen la imposición exceda de cincuenta. e) Cuando el contribuyente ejerciera la profesión de banquero>>. Posteriormente, la Ley de 29 de marzo de 1941 elevó el capital empleado en el negocio hasta 200.000 pesetas (1.202,02 euros) y el volumen global de ventas a 500.000 pesetas (3.005,06 euros) anuales. En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales, primera parte, ob. cit., pp.84 y ss.*

⁴⁹⁶ En CARRERA RAYA, F.J.: <<Sinopsis histórica de las reformas tributarias en España>>, *Información Fiscal*, núm.39, 2000, p.15.

⁴⁹⁷ Como consecuencia de dicha medida, la imposición sobre el volumen de ventas fue suprimida en 1943.

⁴⁹⁸ La Ley de 29 de marzo de 1941, en su artículo 2, establecía que las empresas individuales comprendidas en la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria <<y las que durante 1940 hubieren realizado un volumen de ventas superior a 500.000 ptas.,(3.005,06 euros) deberán presentar antes de 1º de junio de 1941, en la Administración de Rentas Públicas de la provincia de su domicilio o de aquéllas en que tengan su establecimiento principal, un parte de alta en el Índice de Empresas Individuales (...)>>. En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales, primera parte, ob. cit., p.86.*

carecieron de la eficacia recaudatoria cuyo objetivo pretendían. A este respecto LÓPEZ BERENGUER ha señalado que en todo caso <<contribuyeron a perturbar las relaciones Fisco-contribuyentes, al fomentar el fraude, pues la Hacienda carecía de los mecanismos y del personal adecuado para el correcto control e investigación de las verdaderas bases imponibles>>⁴⁹⁹. Estas circunstancias promovieron el inicio de una etapa caracterizada por la disminución de la intensidad de los gravámenes y contribuciones que se manifestó en una serie de normas. Entre éstas destacó la Ley de 19 de septiembre de 1942 al excluir de la base imponible de la Contribución General sobre la Renta a los beneficios destinados por empresas individuales sujetas a la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria a la reserva de capitalización⁵⁰⁰. De la misma manera, la Ley de 30 de diciembre de 1943 suprimió la Contribución de beneficios extraordinarios y estableció una reserva especial obligatoria por el importe de la cuantía correspondiente al gravamen derogado⁵⁰¹. A esta etapa siguió un período caracterizado por la elevación de los tipos tributarios en la Contribución Rústica, Contribución Urbana, Cuota fija del Impuesto industrial y Contribución sobre las Utilidades

⁴⁹⁹ En LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual de Derecho Tributario, parte especial*, ob. cit., p.15.

⁵⁰⁰ A estos efectos, la Ley de 19 de septiembre de 1942 establecía en su artículo 1º que <<las sociedades anónimas, las comanditarias por acciones y las de responsabilidad limitada, domiciliadas en España, que están sujetas a tributación por la tarifa 3ª de la Contribución de utilidades y obtengan en el ejercicio económico beneficios líquidos superiores al 4 por 100 del capital social, vendrán obligadas, a partir del actual ejercicio, a deducir de los expresados beneficios el 10 por 100, como mínimo, hasta constituir una reserva que alcance la quinta parte del capital desembolsado, y la tercera, tratándose de Sociedades bancarias o de seguros>> posteriormente, la Ley de 6 de febrero de 1943 amplió su ámbito de aplicación a todas las empresas según su artículo 1º que disponía <<la obligación de constituir la reserva que establece el artículo 1º de la Ley de 19 de septiembre de 1942 se amplía a todas las Sociedades con domicilio en España, que estén sometidas a tributar por la tarifa 3ª de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria>>. En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales, segunda parte*, ob. cit., pp. 254 y ss. Por tanto, la reserva de capitalización suponía la ausencia de tributación por la Contribución General sobre la Renta, de una parte de los beneficios de las empresas individuales destinados a la denominada “reserva especial de capitalización”.

⁵⁰¹ La Ley de 30 de diciembre de 1943 establecía en su artículo 1º que <<a partir de 1 de julio de 1943 cesará el devengo del gravamen por la contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios, que fue restablecido por la Ley de 17 de octubre de 1941 (...)>> por su parte el artículo 3º de la misma norma señalaba que <<sin perjuicio de lo anteriormente dispuesto, las empresas a quienes afecten los preceptos de la repetida Ley de 17 de octubre de 1941, con excepción de las que no vengan obligadas a contribuir por la Tarifa 3ª de utilidades, habrán de constituir en reserva especial el importe de la cuota que por la Contribución excepcional sobre los beneficios extraordinarios hubieran debido satisfacer por los períodos económicos a que sea aplicable el cese de su devengo, determinada con arreglo a los mencionados preceptos>>. En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales, segunda parte*, ob. cit., pp. 273 y ss.

de la Riqueza Mobiliaria⁵⁰². La Ley de 15 de mayo de 1945 aprobó una deducción en la cuota de la Contribución General sobre la Renta del gravamen recaído sobre los beneficios de las empresas individuales correspondiente a la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria⁵⁰³. Posteriormente, la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta estableció una brusca disminución de la tarifa de este gravamen respecto de las anteriores ordenaciones. Esta medida se fundamentó en los proyectos de reforma que atribuían efectos negativos sobre el ahorro y el crecimiento económico por la aplicación de la Contribución. Aunque, la nueva regulación no contempló las desgravaciones recogidas en los proyectos de reforma orientadas al ahorro y la inversión. Entre estos proyectos destacó el realizado por la Comisión presidida por TORRES MARTÍNEZ que proponía un conjunto de desgravaciones relativas a los rendimientos de negocios comerciales, industriales e inversiones en mejoras permanentes de explotaciones agrícolas. En el ámbito regulatorio conviene recordar la convivencia normativa de la aplicación conjunta de la Contribución General sobre la Renta y la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Esta situación se mantuvo hasta las modificaciones llevadas a cabo por la Ley de 26 de diciembre de 1957, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958-1959 y reformas tributarias en la que la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria fue sustituida por una serie de Impuestos creados sobre los gravámenes derogados. La reforma estableció el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales conformado a partir de la Contribución Industrial y los gravámenes sobre los comerciantes e industriales individuales

⁵⁰² A este respecto cabe destacar la Ley de 31 de diciembre de 1946, que en su artículo 6 disponía que <<se aumentan en un 20 por 100 los actuales tipos de gravamen de las tarifas segunda y tercera de la Contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria, excepto el correspondiente al número primero de la Tarifa II mencionada>> por su parte, el artículo 9, en su disposición novena establece que <<los tipos de gravamen aplicables a las sociedades españolas que tengan la totalidad de sus negocios en el extranjero continuarán siendo los anteriores al año 1940, elevados en un 20 por cien. En particular la cuota mínima sobre el capital será el 3,30 por 1.000>>. En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales, Apéndice*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947, pp.4. y ss.

⁵⁰³ Con estas medidas, como ha puesto de relieve ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA <<la contribución sobre la renta caminaba hacia un impuesto complementario en las cuotas (no en las rentas) de los impuestos de producto o reales>>. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<La azarosa implantación del Impuesto sobre la renta en España>>, ob. cit., p.27.

encuadrados en la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. La estructura el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales se articuló sobre un gravamen fijo (exigido por el mero ejercicio de la actividad) y otro de carácter proporcional (determinado conforme a los beneficios obtenidos)⁵⁰⁴. De forma complementaria, las sociedades encuadradas en la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria se encontraron sujetas al nuevo Impuesto sobre Sociedades establecido con la nueva ordenación. Un aspecto relevante de la reforma fue el establecimiento de las evaluaciones globales y los convenios con grupos de contribuyentes para la determinación de la base de imposición de los diferentes gravámenes. De las reformas posteriores resulta especialmente reseñable el establecimiento del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas mediante la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario. El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se configuró a partir de la estructura establecida en la Contribución General sobre la Renta⁵⁰⁵ y diversos gravámenes que se convirtieron en “Impuestos a cuenta”⁵⁰⁶ de los “Impuestos Generales” implantados por la reforma⁵⁰⁷. Los diversos impuestos a cuenta eran

⁵⁰⁴ Como relata FERREIRO LAPATZA <<la cuota fija era un impuesto de los que Schmolders llama impuestos de control o de tenaza. Servía para garantizar a través de una mejor relación, puesta continuamente al día, de los contribuyentes y de sus actividades, el cumplimiento de otros impuestos: en primer lugar de los impuestos proporcionales. Así por ejemplo, la Licencia Fiscal, cuota fija, del Impuesto industrial servía, a través de los registros de contribuyentes y de sus actividades, para garantizar la más eficaz aplicación de la cuota de Beneficios, proporcional, del mismo impuesto (...)>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, ob. cit., p.36.

⁵⁰⁵ El artículo 110.1 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario establecía que <<a partir de uno de enero de mil novecientos sesenta y seis, la Contribución General sobre la Renta se denominará Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, y se regirá por los preceptos contenidos en la ley de dieciséis de diciembre de mil novecientos cincuenta y cuatro y posteriores en lo que no resulten modificados por la presente>>.

⁵⁰⁶ La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario en su artículo segundo señalaba que <<la Contribución Territorial sobre la riqueza rústica y pecuaria, la Contribución Territorial sobre la riqueza Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Persona, el impuesto sobre las rentas del capital y el Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e Industriales, tendrán en la forma prevista en esta ley, la consideración de impuestos a cuenta de los generales sobre la renta total de las personas físicas o de las sociedades y demás entidades jurídicas, según la naturaleza del receptor de dicha renta>>.

⁵⁰⁷ Además de la implantación del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, también, la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario contempló la refundición de los Impuestos generales. De esta manera, se publicó el Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas (Boletín Oficial del Estado, núm.67, de 18 de marzo de 1968). Este Impuesto tenía por objeto la totalidad de la renta obtenida por

calificados como rendimientos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas según la configuración recogida en la exposición de motivos de la citada ley de reforma. Dichos rendimientos se incluyeron en el concepto de “renta” del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas⁵⁰⁸. De tal forma que los “impuestos a cuenta” se configuraron como rentas parciales del concepto global establecido en el “Impuesto General”⁵⁰⁹. El concepto de rendimiento aparecía subordinado a otro de carácter principal que en este caso era la “renta” gravada por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se exigía de acuerdo a la aplicación de la escala de gravamen y de cuyo resultado se deducían los Impuestos a cuenta⁵¹⁰. La técnica legislativa empleada para la

dichas sociedades y entidades tanto de su actividad normal (Ingresos típicos) como de otras fuentes ajenas a dicho proceso de explotación (Ingresos atípicos). Adicionalmente, el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y tarifas de los Impuestos generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales, y Actos Jurídicos Documentados (Boletín Oficial del Estado, núm.118, de 18 de mayo de 1967), por el que se grava el patrimonio adquirido mortis causa, a través de herencia o legado, así como, los bienes de las personas jurídicas no susceptibles de transmisión hereditaria. A este respecto como señala FERREIRO LAPATZA <<parece claro que, de acuerdo con tal concepción, en el sistema de 1964 los bienes de las personas físicas y jurídicas susceptibles de transmisión hereditaria deberían ser gravados, cuando ésta se produjera, por el Impuesto de Sucesiones, y que los bienes de las personas jurídicas que no fueran susceptibles de tal tipo de transmisión deberían ser gravados anualmente por el Impuesto sobre los Bienes de las personas jurídicas. Así no se producirían discriminaciones y el sistema gravaría con un impuesto sobre el patrimonio toda clase de bienes>> En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, ob. cit., p.34.

⁵⁰⁸ El artículo 5 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que <<1º. A efectos de este impuesto tendrán la consideración de renta: a) Todos los conceptos de rendimientos sujetos en los impuestos a cuenta. b) Los mismos conceptos de rendimientos procedentes de países extranjeros o de territorios con regímenes tributarios especiales. c) Los rendimientos obtenidos en la enajenación de activos mobiliarios e inmobiliarios en los casos previstos en el artículo 16-2>> por su parte el apartado 2º establecía que <<la renta estimada por signos externos o por los Jurados Tributarios se presumirá procedente de los conceptos incluidos en el apartado anterior>>.

⁵⁰⁹ En este sentido, el Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e Industriales señalaba en su exposición de motivos que <<la cuota sobre beneficios, tiene su origen en la conveniencia de adecuar el tratamiento de la Empresas Individuales y de las Sociedades frente al impuesto para evitar distorsiones económicas y en el momento presente, también por la necesidad de determinar los rendimientos de una renta parcial que posteriormente ha de transponerse al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas>>. Por su parte, el artículo 3 de la misma regulación establecía que <<el Impuesto Industrial, en su forma de de Cuota de licencia constituye un impuesto a cuenta de los Generales sobre la renta de las Personas Físicas y de las Sociedades y demás Entidades jurídicas, según la naturaleza del perceptor de dicha renta>>.

⁵¹⁰ GOROSABEL REBOLLEDA explica la articulación de los impuestos a cuenta y los generales de la siguiente manera <<una persona física debería tributar y pagar, si realizaba los correspondientes hecho imponible, la Contribución Rústica y Urbana, los impuestos sobre rentas de Capital y sobre el rendimiento personal e Industrial. Posteriormente, se calculaba la

implantación de la reforma se articuló a través de la aprobación de textos refundidos como la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y de los “impuestos a cuenta”⁵¹¹. Estos últimos fueron aprobados cada uno de forma independiente mediante decretos publicados a partir del 12 de mayo de 1966 referido a la Contribución Territorial Urbana. El gravamen sobre el ejercicio de actividades empresariales se articuló normativamente con la aprobación del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e industriales⁵¹². Sin embargo conviene advertir que este gravamen recaía tanto sobre las personas físicas como en las jurídicas⁵¹³. La coordinación del gravamen sobre los distintos sujetos se realizaba por un lado a través de una cuota de licencia de carácter fijo sobre las personas físicas y jurídicas en el que se gravaba el mero ejercicio de las actividades

correspondiente deuda tributaria y a continuación se le deducía lo ya pagado por los impuestos anteriores>>. En GOROSABEL REBOLLEDA, J.M.: <<El nuevo IRPF>>, ob. cit., p.17.

⁵¹¹ El apartado primero del artículo 241, de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario establecía que el Gobierno, previo dictamen del Consejo de Estado, aprobará por Decreto el texto refundido de la Ley de los distintos tributos. En el mismo sentido, se pronunciaba la disposición transitoria primera de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria al establecer que <<dicha refundición acomodará las normas legales tributarias a los principios, conceptos y sistemática que se contienen en la Ley General Tributaria vigente que quedarán derogadas al entrara en vigor los textos refundidos>>.

⁵¹² En relación a la regulación de las actividades económicas, véase Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e industriales. Sin embargo, conviene advertir que esta norma mantenía la denominación de “Impuesto Industrial” junto con la nueva denominación de Impuesto sobre Actividades y beneficios Comerciales e Industriales. De manera que el artículo 1 de dicho texto señalaba que <<el Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e Industriales, abreviadamente Impuesto Industrial se exigirá en las dos formas siguientes: a) Cuota fija o de Licencia fiscal. b) Cuota de Beneficios>>.

⁵¹³ Respecto al Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e industriales, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA pone de manifiesto que la Ley de reforma amplió <<el ámbito geográfico de no sujeción al Impuesto Industrial por realización de productos agrarios (artículo 62). Esta disposición respeta el postulado de incompatibilidad de impuestos reales sobre un mismo producto; esto es, la Contribución rústica y pecuaria y el Impuesto industrial. El régimen anterior se justificaba por la preocupación administrativa de que las ventas por agricultores o ganaderos fuera del lugar de producción, podían alcanzar a productos por otros cosechados u obtenidos. El precepto que anotamos exige, no obstante, que las ventas se realicen “directamente y sin establecimiento abierto”>>. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<Nueva estructura del sistema tributario español>>, ob. cit., p.108. Sin embargo, el principio de distribución horizontal de los impuestos de producto según el cual un mismo producto sólo podía ser objeto de gravamen por un solo impuesto a cuenta o de producto contenía una excepción para las rentas de capital, en relación con los rendimientos de las actividades y beneficios comerciales. De tal forma que un mismo rendimiento se gravaba por el impuesto sobre las rentas del capital y en el Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales respectivamente. Si bien esta excepción se encontraba limitada por el alcance de las expresiones de “gravamen efectivo” y “exclusivo” de cada Impuesto a cuenta como se ha puesto de manifiesto.

industriales⁵¹⁴. Por otro mediante la cuota por beneficios que gravaba la <<obtención de beneficios> de dichas actividades realizadas exclusivamente por las personas físicas⁵¹⁵. A este respecto ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA señala que <<esta disposición contempla la naturaleza mixta del rendimiento de la empresa (capital y trabajo). De acuerdo con el postulado de discriminación tributaria de las rentas ganadas y fundadas, se desgrava dicha cantidad en consideración a la aportación de trabajo personal que realiza o puede realizar el titular de la actividad lucrativa>>⁵¹⁶. En el mismo orden de cosas, merece especial atención, la configuración de los gravámenes a cuenta del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y del Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e industriales por su confluencia en el tratamiento de actividades económicas⁵¹⁷. En este caso, el hecho imponible del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal consistía en <<el mero ejercicio de actividades profesionales o artísticas>>⁵¹⁸. Este Impuesto a cuenta se configuró en torno a los rendimientos derivados “exclusivamente” del trabajo así como de las rentas provenientes conjuntamente del trabajo y capital⁵¹⁹. En este caso se manifestaba la existencia de “rendimientos mixtos”

⁵¹⁴ El artículo 4 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e Industriales disponía que <<1. Se origina el hecho imponible en el Impuesto Industrial, Cuota de Licencia por el mero ejercicio de cualquier actividad extractiva, fabril, artesana, de la construcción, comercial y de servicios por cuenta propia o en comisión no exceptuada expresamente, y hállese o no clasificada en las Tarifas del Impuesto. 2. Los conceptos genéricos de las actividades y sus facultades se determinaran reglamentariamente>>.

⁵¹⁵ El Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e Industriales establecía en su artículo 22.1. sobre la cuota de beneficios que <<se origina el hecho imponible en esta forma del Impuesto mediante el ejercicio por personas físicas de cualquier actividad sujeta a gravamen en la Cuota de licencia y cuya finalidad consista en la obtención de beneficios>>.

⁵¹⁶ En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<Nueva estructura del sistema tributario español>>, ob. cit., p.108.

⁵¹⁷ En este sentido FERREIRO LAPATZA señala que el <<Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal tenía como fin gravar las rentas reales o posibles de un trabajo personal. Por ello distinguía dos clases de productos: a) Del trabajo como facto aislado. b) Del trabajo y capital, aunque preponderantemente o decisivamente imputables al trabajo (caso, en general, de profesionales y de artistas independientes)>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, ob. cit., p.34.

⁵¹⁸ El Decreto 512/1967, de 2 de marzo por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal establecía en su artículo 3 que <<el hecho imponible en este impuesto se origina: a) Por la obtención de rendimientos que se derivan directa o indirectamente de trabajos o servicios personales. b) Por el mero ejercicio de actividades profesionales o artísticas>>.

⁵¹⁹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA relaciona los supuestos gravados en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal que merecen especial atención al considerarse <<normas dentro de pura y ortodoxa técnica tributaria, son: a) la que somete a este impuesto los rendimientos obtenidos en la traducción de obras por los propios traductores, hasta ahora

sobre el trabajo y el capital al gravarse de forma similar al Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e industriales⁵²⁰. Sin embargo, cabe señalar que el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal aplicó el término de “rendimiento” tanto para las remuneraciones derivadas del trabajo personal como a las contraprestaciones obtenidas del mero ejercicio de actividades profesionales o artísticas eliminando la referencia al “beneficio” de los componentes gravados⁵²¹. Un aspecto novedoso en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas es el tratamiento de las desgravaciones vinculadas a la inversión⁵²². Las desgravaciones eran aplicables en los Impuestos a cuenta como las referidas a las aportaciones al Fondo de previsión o reserva para inversiones de exportación de las rentas industriales, comerciales y agrícolas financiadas con rentas derivadas de dichas explotaciones. En coordinación con esta medida, el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas concedía plena eficacia a las desgravaciones

sujetos al Impuesto sobre rentas del capital (arts. 42-2-b y 54); b) la que distingue dos clases de artistas a fines tributarios, según actúen o no de modo independiente (artículo 47-2); c) la que atribuye al Impuesto industrial el gravamen de los rendimientos obtenidos por los representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado, cuando son fruto exclusivo o preponderante del trabajo personal (art. 41-3 y 4); d) la que excluye el llamado “exceso de gerencia” del ámbito de exacción del Impuesto sobre rentas del capital (art. 50-3); e) la que confirma están sujetas a este impuesto las cantidades percibidas por servicios personales comprendidos en contratos de asistencia técnica (art. 55-2), etc. Todas ellas responden a un correcto deslinde del objeto del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, y en este concepto revalidan su tradicional estructura>>. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<Nueva estructura del sistema tributario español>>, ob. cit., p.107.

⁵²⁰ FERREIRO LAPATZA advierte en la configuración del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal sobre el gravamen mixto de trabajo y capital que <<el impuesto se desdoblaba en dos tributos diferentes. La cuota o de Licencia gravaba el mero ejercicio de las actividades profesionales o artísticas. La cuota proporcional gravaba la obtención por una persona física de un rendimiento derivado de tales actividades>>. En FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, ob. cit., p.34.

⁵²¹ Así se desprendía del Decreto 512/1967, de 2 de marzo por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal al establecer en su Título II, Capítulo primero sobre los profesionales, en su artículo 32. que <<estarán sujetos a tributar por este título: a) Los profesionales titulados o no, que ejerciendo funciones públicas no perciban directamente haberes del Estado, provincia, Municipio o Corporaciones de derecho público. b) Los profesionales no comprendidos en el apartado anterior y quienes realicen trabajos independientes por los rendimientos que obtengan en el libre ejercicio de su profesión o actividad>>. Por su parte, el artículo 34 de la misma regulación disponía que <<la tributación de los profesionales en el Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal se compondrá de: a) Una cuota fija o de licencia Fiscal, que satisfarán para poder ejercer la profesión y que se considerará como mínima. b) Una cuota proporcional establecida en función de los rendimientos obtenidos>>.

⁵²² El artículo 38 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<1.Se desgravará la parte de renta invertida durante el período de la imposición que corresponda a... c) Mejoras para aumento de la productividad en las explotaciones agrarias cuyos ingresos se hayan computado al contribuyente. d) Dotaciones a la reserva para inversiones de exportación y a la previsión para inversiones>>.

aplicadas en los impuestos a cuenta al deducirse en la cuota de aquél a la vez que recogía la posibilidad de minorar los ingresos con los gastos derivados de los intereses de las deudas contraídas para financiar dichas inversiones. De forma complementaria a estas medidas se aprobaron una serie de regulaciones orientadas al estímulo del ahorro y la exportación de mercancías⁵²³. Para finalizar con este análisis y de forma complementaria al estudio de los rendimientos de actividades económicas, cabe destacar la relevancia de la contabilización de los elementos patrimoniales utilizados en el proceso productivo de las empresas. Como se ha puesto de relieve, uno de los elementos que definía este tipo de rendimiento se fundamentaba en la utilización del capital junto con el trabajo. Por ello resulta imprescindible la existencia de una contabilidad sobre dichos elementos patrimoniales afectos a la actividad económica. El proceso de normalización contable se llevó a cabo a través de diversas ordenaciones orientadas a la regularización de balances de las empresas⁵²⁴. Esta circunstancia se recogió en la Ley 50/1977, de 14 de

⁵²³ En este sentido GOTA LOSADA distingue el Decreto-Ley 8/1966, de 3 de octubre, sobre medidas en orden al gasto público, represión del fraude fiscal a los precios y estímulos al ahorro y la exportación (Boletín Oficial del Estado, núm.237, de 4 de octubre de 1966) en el que <<se ampliaron las exenciones por concentración de empresas y se crearon estímulos al ahorro (cuentas de ahorro vivienda y ahorro bursátil) y el denominado patrimonio familiar exento en el Impuesto sobre la renta. Por último se acordaron medidas de estímulo a la exportación (...)>>, así como el Decreto-Ley 18/1971, de 1 de diciembre, de apoyo fiscal a la inversión (Boletín Oficial del Estado, núm.288, de 2 de diciembre de 1971) que <<estableció con carácter coyuntural el apoyo fiscal a la inversión consistente en deducir del Impuesto sobre Sociedades y de la Cuota de beneficios del Impuesto Industrial, el 7% de las inversiones en activos fijos que se realizasen desde la vigencia de dicho Decreto-Ley (2-12-1971) hasta el 30 de junio de 1972. Este Decreto-Ley, inspirado en el Derecho Tributario Francés, constituye el primer antecedente de la actual "deducción por inversiones" en el Impuesto sobre Sociedades>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p.347.

⁵²⁴ Véase a este respecto la Ley 76/1961, de 23 de diciembre, sobre regularización de Balances (Boletín Oficial del Estado, núm.309, de 27 de diciembre de 1961). En este sentido, véase el Decreto 1882/1964, de 25 de junio, por el que se establecen nuevos plazos para acogerse a la regularización de Balances (Boletín Oficial del Estado, núm. 160, de 4 de julio de 1964). En consonancia con esta norma destaca el Decreto 1985/1964, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre regularización de Balances (Boletín Oficial del Estado, núm.168, de 14 de julio de 1964), desarrollado a través de la Orden de 24 de julio de 1964, por la que se dictan normas para la aplicación de la Ley sobre regularización de Balances (Boletín Oficial del Estado, núm.186, de 4 de agosto de 1964). En este marco general se implantó el primer Plan contable de aplicación voluntaria entre las actividades económicas a través del Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. La voluntariedad en su aplicación se justificaba por la existencia de las evaluaciones globales de contribuyentes en el ámbito tributario. De manera que la llevanza de una contabilidad normalizada por las empresas era innecesaria a efectos impositivos. En este sentido GOTA LOSADA señala que <<los métodos objetivos de determinación de bases imponibles a efecto de los impuestos sobre la Renta hicieron un daño extraordinario y duradero a la contabilidad>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p.346. Para remediar esta situación, el Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre

noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal y en particular en la regulación de las rentas derivadas de actividades económicas⁵²⁵. A este respecto GOROSABEL REBOLLEDA señala que dicha regulación <<*admite una regularización voluntaria de la situación fiscal, permitiendo la afloración de activos ocultos y la eliminación de pasivos ficticios que la estimación global había favorecido*>>⁵²⁶. Para acabar con el análisis de la evolución del proceso de normalización contable, cabe señalar que la aplicación de los planes generales de contabilidad se restringió a las sociedades y entidades gravadas en el Impuesto sobre Sociedades así como a determinados métodos de estimación de rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Finalmente, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas suprimió los impuestos a cuenta, así como los gravámenes generales y transformó la Licencia fiscal correspondiente al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y del Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e industriales en un tributo local de carácter real⁵²⁷.

medidas coyunturales de política económica (Boletín Oficial del Estado, núm.288, de 1 de diciembre de 1973) estableció la obligación de la llevanza de la contabilidad ajustada al Plan General de Contabilidad, para aquellas empresas acogidas a la regularización voluntaria de los Balances contemplada en dicha disposición.

⁵²⁵ El artículo 30 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal establecía <<*Uno. Los sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas podrán, dentro del primer trimestre de mil novecientos setenta y ocho, regularizar voluntariamente su situación tributaria por las rentas percibidas en el año mil novecientos setenta y seis, mediante la presentación de la oportuna declaración. Dos. Las cuotas resultantes de esta regularización por el expresado impuesto no serán objeto de sanción ni recargo alguno. Tres. Tampoco será objeto de sanción ni recargo las cuotas que, en su caso, proceda liquidar por los impuestos a cuenta del general sobre la renta*>>. Por su parte, el artículo 31, de la misma disposición disponía que <<*con los límites de valoración y la justificación establecidas en el artículo trece del texto refundido de la Ley de Regularización de Balances, de dos de julio de mil novecientos sesenta y cuatro, las Empresas sujetas a los Impuestos sobre Sociedades e Industrial-Cuota de Beneficios podrán, con exención de cualquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración, y en el plazo que medie entre la publicación de la presente Ley y el treinta de junio de mil novecientos setenta y ocho: a) Hacer lucir en contabilidad, siempre que no constase en ella debiendo haber figurado, los bienes y derechos representativos de activos reales, tanto de carácter fijo como circulante, así como las obligaciones para terceros. b) Incorporar en contabilidad la parte del coste de bienes de activo real ocultada en el momento de su adquisición. c) Eliminar las cuentas de activo que, no obstante carecen de contenido real, figuren en contabilidad como consecuencia de irregularidades contables, así como las cuentas de pasivo ficticio que correspondan a deudas inexistentes. Los bienes, derechos y obligaciones ocultos deberán existir efectivamente a la fecha de entrada en vigor de esta Ley (...)*>>.

⁵²⁶ GOROSABEL REBOLLEDA, J.M.: <<El nuevo IRPF>>, ob. cit., p.19.

⁵²⁷ La disposición transitoria uno, a) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas suprimió la cuota por beneficios del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales. Adicionalmente, la disposición transitoria

Una vez analizado el origen y evolución del gravamen sobre las rentas empresariales, profesionales y artísticas corresponde el estudio de los rendimientos de actividades económicas en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este examen permitirá la determinación de su composición y su diferenciación respecto a otros componentes de la “renta gravable” en el Impuesto.

1. Delimitación de las actividades económicas

El estudio de la evolución del gravamen sobre las rentas empresariales, profesionales y artísticas ha puesto de manifiesto su relación con otros rendimientos gravados en la imposición personal sobre la renta. Sin embargo, esta vinculación permanece incluso en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas porque la delimitación de los rendimientos de actividades económicas se ha realizado a través de la confluencia de elementos como el trabajo y capital⁵²⁸. Aunque conviene señalar que uno de los elementos diferenciadores de los rendimientos de actividades económicas se fundamenta en la titularidad de bienes o derechos afectos al ejercicio de una actividad económica. A este planteamiento responde la regulación específica de dichos bienes o derechos recogida en las sucesivas ordenaciones del Impuesto⁵²⁹. En consecuencia las rentas de actividades económicas se

uno, b) de la misma regulación citada transformó la licencia fiscal correspondiente al Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales y al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal en un tributo local.

⁵²⁸ El párrafo primero del artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio establecía que <<se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios>>. En términos similares se estableció en las anteriores regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁵²⁹ Es muy significativa la regulación establecida en la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 41.3, al señalar que <<la afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el sujeto pasivo no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de desafectación de elementos empresariales o profesionales que se destinen al patrimonio personal del sujeto pasivo, el valor de adquisición de los mismos a efectos de futuras alteraciones patrimoniales, será el valor neto contable que tuvieron en ese momento. Se entenderá que no ha existido desafectación, salvo en los supuestos de cese en el ejercicio de la actividad, si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde la fecha de aquélla. Por el

caracterizan por su carácter mixto al configurarse a partir de los rendimientos del capital y del trabajo personal⁵³⁰. También, cabe señalar que las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas completan la citada configuración con un criterio de carácter principal articulado sobre la ordenación por cuenta propia del contribuyente de los medios de producción y

contrario, en el supuesto de afectación a las actividades empresariales o profesionales de bienes o derechos del patrimonio personal, su incorporación a la contabilidad del sujeto pasivo se hará por el valor de los mismos que resulte de los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. Se entenderá que no ha existido esta última, a todos los efectos, si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde su contabilización, sin reinvertir el importe de la enajenación en los términos previstos en el apartado siguiente>>. Por su parte el apartado cuarto del mismo precepto disponía que, <<los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales de activo fijo afectos a actividades empresariales o profesionales, necesarios para la realización de las mismas, no serán gravados siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en elementos materiales de activo fijo afectos a actividades empresariales o profesionales, desarrolladas por el mismo sujeto pasivo, en las mismas condiciones establecidas a efectos del Impuesto sobre Sociedades. En el caso de que el importe de la reinversión efectuada fuese inferior al total de la enajenación, se excluirá de gravamen la parte proporcional del incremento de patrimonio que corresponda a la cantidad invertida>>. Sin embargo, el cambio operado por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias en la calificación de la transmisión de los bienes afectos a las actividades económicas al calificarse como ganancias y pérdidas patrimoniales supuso un nuevo tratamiento tributario según el artículo 26.3 por el que <<la afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio. Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta>>. Esta previsión se mantuvo en el artículo 28.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio.

⁵³⁰ LÓPEZ CARBAJO y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES señalan que <<desde un punto de vista económico, los rendimientos empresariales y profesionales son rentas mixtas, en el sentido de que se generan por combinación de varios factores de producción. En concreto, estos rendimientos exigen la participación tanto, de la empresa – considerada como organización – cuanto de cualquiera de los otros factores de producción, trabajo y capital, siempre que la titularidad de todos ellos la ostente una persona física. En contraposición a estos rendimientos, las rentas del trabajo o del capital son rentas puras por derivar, fundamentalmente, de cada uno de esos factores>>. En LÓPEZ CARBAJO, J.M. y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A.: <<Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas>>, en la obra colectiva, *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio*, t.I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, p.325. A este respecto, véase núm. de consulta: 1046-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 30/05/2001, en relación al tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos por una Comunidad de bienes propietaria de un local destinado a alquiler de plazas de garaje por meses, sin prestar el servicio de guardia y custodia de vehículos, tan solo se ocupa del mantenimiento y limpieza del local. El mismo local dispone de una pequeña oficina destinada a la gestión, pero no dispone de personal asalariado, en este caso, <<al no acompañarse el arrendamiento del servicio de guarda y custodia de los vehículos, que comportaría su calificación como actividad económica, y no reunir los requisitos exigidos (...) puesto que dispone de una pequeña oficina para llevar a cabo la gestión, pero sin personal asalariado, lo que impide su consideración de actividad económica, cabe concluir que los rendimientos correspondientes hay que encuadrarlos como procedentes del capital inmobiliario>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

de los recursos humanos⁵³¹. A este criterio se adiciona otro complementario basado en la ordenación de los medios materiales y personales con la finalidad de intervenir en la producción así como en la distribución de bienes o servicios⁵³². El criterio principal y el complementario se fundamentan en las notas delimitadoras del trabajo por cuenta ajena asentadas sobre la nota de “ajeneidad” en los riesgos y en los “frutos” correspondiente a la disciplina del Derecho laboral⁵³³. La “ajeneidad” supone la realización de un trabajo sin la

⁵³¹ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 18.1, en su primer inciso señalaba que <<se consideran rendimientos de actividades profesionales o empresariales aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios>>. En términos similares se pronunciaron las sucesivas regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A este respecto, véase núm. de consulta: 1146-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 08/06/2001, en relación al tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos por Peritos designados por los Tribunales de Justicia, en este caso <<el mero hecho de estar inscrito en la lista de colegiados dispuestos a actuar como peritos en procedimientos judiciales y participar en los sorteos para su designación, no supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, por lo que la simple inclusión en dicha lista y la participación en los sorteos de designación judicial de peritos, no originarán el hecho imponible por este impuesto, no estando dichos facultativos sujetos al mismo por tal circunstancia. Sin embargo, el efectivo ejercicio de la actividad profesional como consecuencia de haber sido designado perito judicial en un procedimiento, si está sujeto al Impuesto sobre Actividades Económicas, por cuanto supone, por parte de los profesionales, la realización del supuesto de hecho constitutivo del hecho imponible del impuesto, debiendo en este caso presentar declaración de alta y contribuir por la rúbrica de las Tarifas correspondiente a la actividad profesional desempeñada como perito. Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los rendimientos que se obtengan por actuar en calidad de peritos judiciales en un procedimiento, constituyen rendimientos provenientes del ejercicio de actividad económica>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, en relación a la organización de los recursos humanos, téngase presente que, el contrato formalizado por el matador-jefe de cuadrilla con el empresario es un contrato laboral de grupo. Sin embargo, los contratos que el jefe de cuadrilla formaliza con los subalternos y auxiliares son contratos laborales especiales de artistas. En este sentido, véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 1996 (RJ 1996, 9583).

⁵³² A este respecto, véase núm. de consulta: 0795-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 23/04/2001, en relación al tratamiento fiscal de los rendimientos procedentes de la venta esporádica de unos pinos por un ganadero jubilado. En este caso <<aunque esta venta se realice de forma esporádica u ocasional, ya se entra de lleno en el ejercicio de una actividad económica, pues concurre la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios a través de una ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos. Es decir, tal venta constituye una operación propia del ejercicio de una actividad forestal, procediendo calificar como rendimientos de la misma los obtenidos por aquella venta>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁵³³ A este respecto MONTOYA MELGAR señala que <<la doctrina científica, al interpretar la noción legal de “ajeneidad”, esto es, al analizar la naturaleza del trabajar por cuenta ajena, ha adoptado básicamente dos posiciones: la que explica tal ajeneidad como un trabajar sin asumir los riesgos del trabajo (ajeneidad en los riesgos), y la que la explica como un trabajar sin apropiarse de los frutos del trabajo (ajeneidad en los frutos)>>. En MONTOYA MELGAR, A.: Derecho del trabajo, ob. cit., p.35.

asunción de los riesgos económicos que conlleva dicha actividad. Por ello, el trabajo realizado por cuenta propia aparece relacionado con la aceptación de los riesgos de dicha actividad y por tanto con los rendimientos empresariales o profesionales. A este respecto MARTÍN QUERALT vincula estos rendimientos con <<la existencia del factor riesgo económico, propio del espíritu de lucro>>⁵³⁴. Esta consideración enlaza directamente con el resultado obtenido de la realización de la actividad que no puede ser otro que los beneficios o las pérdidas⁵³⁵. Como se recordará, la referencia al “beneficio” aparecía recogida en las regulaciones tributarias vinculadas al gravamen de las actividades de carácter industrial o comercial y en cierto modo dicha acepción se encuentra solapada en la noción de rendimiento neto. Los antecedentes históricos del ejercicio profesional se encontraban vinculados a las rentas del trabajo pero la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas agrupó dichos rendimientos junto a las actividades empresariales y artísticas⁵³⁶. Sin embargo cabe destacar la existencia de una cuestión carente de solución en la actualidad referida a la articulación de los rendimientos de

⁵³⁴ MARTÍN QUERALT concluye que la <<asunción del riesgo económico y organización autónoma de los medios de producción constituyen las notas para diferenciar la existencia de una renta de trabajo personal o empresarial>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., ob. cit., p.104. Por su parte CARBAJO VASCO delimita este tipo de actividades a partir de la concurrencia de las siguientes notas, <<organización autónoma, actuación en interés propio, asunción del riesgo, finalidad lucrativa, aunque sea en su más alto sentido de intervención en el mercado>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p. 250.

⁵³⁵ En este sentido LÓPEZ CARBAJO y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES señalan que la <<ordenación por cuenta propia de los factores de producción. Ello significa que el beneficio o pérdida que resulta es soportado por su titular>>. En LÓPEZ CARBAJO, J.M. y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A.: <<Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas>>, ob. cit., p.325.

⁵³⁶ En este sentido MARTÍN QUERALT señala que <<rompiendo una tradición muy arraigada en el Derecho tributario español, el legislador ha optado por la asimilación del ejercicio de actividades profesionales por cuenta propia al régimen tributario propio de los empresarios, si bien deja a salvo la aplicación de regímenes distintos en algunos puntos del Impuesto, tales como retenciones, regímenes de determinación de la base imponible mediante estimación objetiva singular, deducciones por inversiones, etc. Tal asimilación responde a la reciente complejidad asumida por las organizaciones a través de las cuales los profesionales prestan sus servicios, al punto que su actividad se asemeja más a las organizaciones empresariales típicas que a la de quienes obtienen sus rendimientos mediante la pura y simple prestación de su trabajo personal>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., ob. cit., p.103. Respecto, a las actividades artísticas MENÉNDEZ MORENO pone de relieve que <<aunque la distinción haya perdido relevancia actualmente por la existencia de unas tarifas comunes de licencia fiscal, las actividades profesionales y las denominadas tributariamente artísticas cabe diferenciarlas también por su objeto, consistiendo éstas en actividades de recreo, esparcimiento o diversión>>. En MENÉNDEZ MORENO, A.: *El concepto jurídico tributario de profesional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p.209.

actividades económicas en relación con las normas del Derecho común. Estas normas niegan el carácter mercantil de determinadas actividades agrupadas bajo dicho rendimiento del Impuesto⁵³⁷. Entre estas actividades se encuentran las rentas derivadas de explotaciones agrarias cuya incorporación en la primera regulación del Impuesto a los rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas” provocó un cambio sustancial respecto a su tratamiento inicial en nuestro sistema tributario⁵³⁸. De la misma manera, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mantuvo esa agrupación de sectores económicos en torno al componente de la renta denominado rendimientos de actividades empresariales y profesionales. Sin embargo, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias unificó el ejercicio profesional y empresarial bajo una única denominación referida a los rendimientos de actividades económicas. Esta regulación sustituyó la referencia a los rendimientos de actividades empresariales y profesionales por la de actividades económicas⁵³⁹. A este respecto CARBAJO VASCO y

⁵³⁷ El Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio establecía en su artículo 326 que <<no se reputarán como mercantiles: 1º las compras de efectos destinados al consumo del comprador o de la persona por cuyo encargo se adquieren. 2º Las ventas que hicieren los propietarios y los labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganados, o de las especies en que se les paguen las rentas. 3º Las ventas que, de los objetos contruidos o fabricados por los artesanos, hicieren éstos en sus talleres. 4º La reventa que haga cualquier persona no comerciante del resto de los acopios que hizo para su consumo>>. Por tanto, según la regulación mercantil carecen de la consideración de actividades empresariales de carácter mercantil a las explotaciones agrícolas, ganaderas y de artesanía, siempre que en este último caso, las ventas de los objetos contruidos o fabricados por los artesanos se realicen en sus talleres. Esta previsión tiene su transcendencia en la medida en la que las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales no figuran en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas. En cambio, de acuerdo a la normativa mercantil, el resto de las actividades empresariales tienen un marcado carácter mercantil.

⁵³⁸ A este respecto MARTÍN QUERALT pone de manifiesto que la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en <<lo que se refiere a las explotaciones agrarias – que también se incluyen expresamente en el art. 18 – y habida cuenta de que no existe Licencia Fiscal que las grave, habrá que estar a la normativa contenida en el Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria. También en este punto la asimilación de tales actividades a las estrictamente empresariales ha supuesto una considerable ruptura con nuestra tradición anterior a 1978>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., ob. cit., p.105.

⁵³⁹ En relación a la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas CARBAJO VASCO señala que <<tradicionalmente, la legislación fiscal ha sido enormemente confusa en la utilización de los términos que definen las actividades mixtas sometidas al IRPF, así se ha hablado de: actividades empresariales, actividades agrarias, actividades profesionales, actividades artísticas, actividades deportivas, como si se tratase de conceptos distintos o, al contrario de una forma sinónima, por ejemplo, la sección 3ª del

DOMÍNGUEZ RODICIO señalan que <<esta desaparición de diferencias entre las actividades empresariales y profesionales confirma que el carácter personal del tributo no se manifiesta en la persona que lleva a cabo la actividad. Es decir, las rentas resultan gravadas por razón de la fuente de procedencia, con independencia de quien las realice>>⁵⁴⁰. Por ello, la articulación del rendimiento se realizó en esta regulación a través de una delimitación genérica a la que se adicionó una enumeración de actividades susceptibles de obtener dicha renta⁵⁴¹. La ordenación comentada concluyó la delimitación de los rendimientos de actividades económicas con una diferenciación respecto de las rentas de capital inmobiliario basada en el cumplimiento de los requisitos de las anteriores regulaciones asentadas en la existencia de un local dedicado a la actividad y una persona con contrato laboral⁵⁴². A pesar de la existencia de

Capítulo V del RIR - 81 (Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) se titulaba "rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas". Pues bien, una primera novedad de la Ley 18/1991 radica en que "se abandona la tradicional terminología (empresario, profesional, artista) para abarcar, con una única denominación "actividades empresariales o profesionales" el conjunto del tratamiento>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p. 250.

⁵⁴⁰ CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO añaden en relación a la nueva denominación del rendimiento que <<las definiciones contenidas aquí sirven para delimitar el concepto de actividad no el de empresario, profesional, artista, deportista...y tales actividades ajustan su concepto a las notas ya conocidas y ahora reiteradas por el legislador: organización autónoma de los factores de producción y ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos para conseguir una finalidad lucrativa>>. En CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, ob. cit., p. 150.

⁵⁴¹ En este sentido, el párrafo segundo del artículo 27.1, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio establecía que <<en particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas>>.

⁵⁴² Por su parte, el apartado 2, del artículo 27.1, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio señalaba que <<a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad. b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa>>. Sin embargo, cabe poner de manifiesto que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias exigía los requisitos de local y empleado para realizar además de operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles a las referidas a compraventa. En este sentido CARRASCO PARRILLA señala que <<en el rendimiento de actividades económicas, y por lo que se refiere a la compraventa de inmuebles, desaparece el requisito de contar con una persona contratada laboralmente a jornada completa con un local destinado exclusivamente a llevar la gestión de la actividad...por lo que para determinar la existencia de actividad económica en la compraventa de inmuebles deberemos aplicar la regla general en el art. 27.1, de ordenación por cuenta propia de factores

una delimitación genérica de los rendimientos de actividades económicas junto con una relación de sectores productivos es necesaria su distinción entre los derivados del ejercicio de actividades empresariales de los profesionales⁵⁴³.

*y medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios>>. En CARRASCO PARRILLA, P.J.: <<Principales novedades en materia de rentas exentas y determinación de la base imponible>>, en la obra colectiva, coordinada por A.M. DELGADO GARCÍA, y R. OLIVER CUELLO, *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Bosch Editor, Barcelona, 2010, p.45. En relación a esta disposición LÓPEZ CARBAJO y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES señalan que <<el origen del precepto debe buscarse en la polémica suscitada acerca de la diversa calificación de las rentas, en función de que existiera o no una ordenación por cuenta propia de los medios de producción, elemento clave que caracteriza a las rentas empresariales. La discusión quizá estaba avivada por los textos reglamentarios del IS y del propio IRPF (Real decreto 2384/1981), cuyos coincidentes, artículo 12 trataba la afectación de elementos patrimoniales con matices diferentes. Mientras que el reglamento societario (art.12.2.) admite la posibilidad de entender afectos a una explotación económica aquéllos bienes cuyo uso o disfrute se ceda a terceros de modo habitual, siempre que su gestión requiera una organización empresarial propia o a través de terceros, el antiguo reglamento de IRPF callaba al respecto. Con ello, parecía que en el ámbito del IS era relativamente factible la cesión de bienes como actividad empresarial, mientras que en el ámbito de las personas físicas parecía mucho más difícil esa calificación. (Señalemos que, a efectos del IS, la trascendencia de la cuestión se centra en la posible consideración o no de las sociedades de “mera tenencia de bienes” como incursas en supuestos de transparencia fiscal obligatoria)>>. En LÓPEZ CARBAJO J.M. y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A.: <<Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas>>, ob. cit., p.326. Sin embargo, cabe resaltar que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias suprimió el requisito del “local” dedicado a la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles para su consideración como rendimiento de actividad económica. A este respecto, véase núm. de consulta: 0913-00, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 19/04/2000, en relación al tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos por un pensionista jubilado de la Seguridad Social derivados del arrendamiento de inmuebles. En este caso, la finalidad de la ley del Impuesto <<es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter>>. En este mismo sentido, véase núm. de consulta: 1022-00, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 28/04/2000. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

⁵⁴³ A este respecto MENÉNDEZ MORENO señala que <<tienen naturaleza profesional las actividades propias de cualquier clase de ciencia, tanto social o especulativa como aplicada o experimental, entre las que cabe incluir las relativas a conocimientos jurídicos, económicos, humanísticos, de medicina y afines, de ingeniería, físicos, etcétera; inclusión que abarca tanto las situaciones en que dichos conocimientos se apliquen a la resolución de aspectos prácticos como la transmisión de los mismos mediante su enseñanza. De acuerdo con lo señalado, no tendrían carácter profesional a pesar de su consideración como tales en el derecho positivo, aquellas actividades de gestión y mediación que no requieran unos conocimientos del tipo señalados>>. En MENÉNDEZ MORENO, A.: *El concepto jurídico tributario de profesional*, ob. cit., p.208. A este respecto, véase núm. de consulta: 1972-00, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 03/11/2000, en relación al tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos por un abogado perteneciente al turno de asistencia jurídica al detenido y preso. En este caso, <<los importes que por estos conceptos perciben los abogados retribuyen servicios prestados por los mismos, en el desempeño de su actividad, por lo que constituyen rendimientos de actividad profesional>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, téngase presente que, los deportistas profesionales, cuando se dedican con carácter regular a la práctica del deporte por cuenta

Esta consideración se pone de relieve en la regulación del Impuesto en aspectos referidos a la declaración separada de ambas, la retención de los ingresos del ejercicio profesional así como el cumplimiento de obligaciones contables y registrales específicas de cada actividad⁵⁴⁴. También esta diferenciación se manifiesta en las propias normas tributarias que contemplan regulaciones específicas para dichas actividades⁵⁴⁵. Sobre la ausencia de diferenciación entre las rentas empresariales y profesionales NIETO MONTERO afirma *<<que la no asunción del criterio clasificatorio del Impuesto sobre Actividades Económicas en este punto puede generar una cierta inseguridad jurídica, pues una misma actividad tendría carácter diferente en un impuesto y otro, lo cual no resulta admisible, tanto más cuando se ha pregonado el carácter de censo de actividades que supone el Impuesto sobre Actividades Económicas para el resto del sistema tributario>>*⁵⁴⁶. Con todo, la

ajena, dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad, a cambio de de una remuneración, sus retribuciones deben calificarse como rentas del trabajo. Véase, en este sentido, Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de noviembre de 1972 (RJ 1972, 5435). También, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 1975 (RJ 1975, 3791).

⁵⁴⁴ El ejercicio profesional conlleva la obligación de la llevanza de un Libro-registro de provisiones de fondos y suplidos además de los contemplados con carácter general para las actividades empresariales (Libro registros de ingresos, gastos y bienes de inversión) según el artículo 68 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

⁵⁴⁵ En este sentido se puede señalar que las rentas derivadas del ejercicio profesional son aquéllas actividades incluidas en las Secciones Segunda (actividades profesionales de carácter general) y Tercera (actividades profesionales de carácter artístico o deportivo) de acuerdo al Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (Boletín Oficial del Estado, núm.234, de 29 de septiembre de 1990). Sin embargo, las rentas de actividades empresariales se corresponden con las incluidas en la Sección Primera de dichas Tarifas. También se encuentra referencias a las actividades empresariales y profesionales en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.312, de 29 de diciembre de 1992). A las actividades empresariales y profesionales se refiere BAYONA GIMÉNEZ respecto a la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en *<<el artículo 5, cuyo apartado Dos, acogiendo una definición clásica en la literatura económica, dispone que: "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios", procediendo posteriormente a realizar una enumeración no exhaustiva de las mismas>>*. En BAYONA GIMÉNEZ, J.J.: *<<El Impuesto sobre el Valor Añadido>>*, en la obra colectiva, *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, p.328.

⁵⁴⁶ En NIETO MONTERO, J.J.: *<<Los regímenes de determinación de la base imponible en los rendimientos de actividades económicas>>*, en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p.403. En este mismo sentido MARTÍN QUERALT contempla como medida de diferenciación de las actividades empresariales de las profesionales al *<<recurso a los epígrafes de las Licencias Fiscales correspondientes como medio idóneo para la determinación del carácter profesional o empresarial de una determinada actividad. Todo ello, obvio es señalarlo, en defecto de previsión expresa por parte de normas específicas que califiquen directamente una actividad*

categorización de los rendimientos de actividades económicas reseñada permaneció en vigor con la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio. Por todo ello se pueden presentar algunas dificultades en la calificación de las actividades empresariales, profesionales o incluso del trabajo personal⁵⁴⁷. Tal complejidad se manifiesta en la coordinación entre el ordenamiento común y la regulación tributaria. En este sentido cabe señalar como ejemplo a la Ley 20/2007, de 11 de julio del Estatuto del Trabajo Autónomo al establecer que son trabajadores económicamente dependientes *<<aquéllos que realizan una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominantemente para una persona física o jurídica denominada cliente, del que dependen económicamente por percibir de él, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales>>*⁵⁴⁸. Esta regulación

como empresarial o profesional>>. En MARTÍN QUERALT, J.: *<<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>*, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., ob. cit., pp.104 y ss.

⁵⁴⁷ Entre los ejemplos se encuentran las rentas derivadas de la propiedad intelectual o industrial para ilustrar dicha problemática. Las rentas obtenidas por los autores que editan sus propias obras tendrán un carácter empresarial. En cambio, los autores que no editan sus propias obras y ordenan por cuenta propia los medios de producción tienen un carácter profesional. Sin embargo, los autores que editan sus obras y no ordenan los medios de producción son calificados como rendimientos del trabajo.

⁵⁴⁸ En artículo 11.1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio del Estatuto del Trabajo Autónomo (Boletín Oficial del Estado, núm.166, de 12 de julio de 2007). En el mismo sentido se pronunció el artículo 1.1. del Real Decreto 197/2009, de 23 de febrero, por el que se desarrolla el Estatuto del Trabajo Autónomo en materia de contrato del trabajo autónomo económicamente dependiente y su registro y se crea el Registro Estatal de asociaciones profesionales (Boletín Oficial del Estado, núm.54, de 4 de marzo de 2009). A este respecto, véase núm. de consulta: 2037-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 14/11/2001, en relación al tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos por un representante de comercio (relación laboral especial). La retribución está establecida en una comisión sobre el importe de las operaciones mercantiles en que intervenga. En este caso *<<el “representante de comercio”, a pesar de estar sometido a una relación laboral especial que supone una aceptación de determinadas instrucciones del empresario, ejerce su actividad de manera que de sus decisiones derivan un conjunto de gastos a los que debe atender, diferentes de los producidos por instalaciones y personal propios, pues en ese caso ya no estaríamos en el ámbito de las relaciones laborales especiales sino mercantiles”*. En el presente caso, el *“representante de comercio” (tal como se señala en la documentación que acompaña a la consulta) soporta los siguientes gastos: teléfono (fijo y móvil), coche y gastos que conlleva, oficina (una habitación dedicada a la gestión), desplazamiento y gastos relacionados con clientes (comidas, etc.). En cuanto a los ingresos, éstos se establecen exclusivamente en una comisión de las operaciones mercantiles en que intervenga, no existiendo cantidad fija alguna que retribuya su labor. Pues bien, con este planteamiento este Centro Directivo entiende que procede calificar como rendimientos de actividades económicas>>*. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

manifiesta la complejidad jurídico-tributaria para determinar la calificación de las rentas derivadas del trabajo prestado por cuenta ajena o propia por el contribuyente. De la misma manera, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización contempló la figura del emprendedor de responsabilidad limitada cuya regulación se encuentra en un punto intermedio entre el empresario individual de responsabilidad ilimitada (persona física) y las sociedades de capital con responsabilidad limitada (persona jurídica)⁵⁴⁹. También, esta ordenación pone de relieve la dificultad para establecer una frontera en materia de responsabilidad en las actividades económicas desarrolladas por una persona física o jurídica. Como consecuencia de todo lo anterior cabe deducir una aproximación entre las regulaciones del trabajo prestado con carácter dependiente y el realizado por cuenta propia. A la vez que se produce un acercamiento en el tratamiento de la responsabilidad entre el empresario individual y las sociedades de capital. Por todo ello, la calificación tributaria de los rendimientos de trabajo y actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas resulta cada vez más compleja. De la misma manera, esta problemática se ha trasladado al Impuesto sobre Sociedades en el que confluye el tratamiento tributario del empresario individual a través del método de estimación directa normal con las sociedades y demás entidades. Esta problemática había sido advertida por CARBAJO VASCO al señalar que *<<cada vez nos aproximamos más a un único impuesto sobre la renta empresarial, con independencia de que la empresa (entidad objetiva) esté en manos de una persona natural o jurídica (cuestión subjetiva)>>*⁵⁵⁰. En este mismo orden de cosas, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley

⁵⁴⁹ La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (Boletín Oficial del Estado, núm.233, de 28 de septiembre de 2013) disponía en su artículo 3 que *<<se consideran emprendedores aquéllas personas, independientemente de su condición de persona física o jurídica, que desarrollen una actividad económica empresarial o profesional, en los términos establecidos en esta Ley>>*. Por su parte, el artículo 7, de la misma regulación establece que *<<el emprendedor persona física, cualquiera que sea su actividad, podrá limitar su responsabilidad por las deudas que traigan causa del ejercicio de dicha actividad empresarial o profesional mediante la asunción de la condición de "Emprendedor de Responsabilidad Limitada", una vez cumplidos los requisitos y en los términos establecidos en este Capítulo>>*.

⁵⁵⁰ En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p. 246.

del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias delimitó las actividades empresariales de las profesionales a través de la incorporación de una previsión al respecto. Esta regulación introdujo una serie de requisitos vinculados a la inclusión del contribuyente en el régimen especial de autónomos de la Seguridad Social o en una mutualidad de previsión social para su consideración como actividad profesional⁵⁵¹. Por tanto, esta regulación retorna a la habitual diferenciación entre las rentas empresariales y las profesionales recogida de forma implícita a lo largo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Además, la nueva regulación recogió la referencia a las actividades incluidas en la sección segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas para su diferenciación con las rentas de carácter empresarial.

Una vez analizada la distinción de las actividades económicas respecto a la obtención de otro tipo de rentas corresponde la determinación del rendimiento neto. Éste se determinará a partir de la diferencia entre los rendimientos íntegros y los gastos deducibles contemplados en las regulaciones del Impuesto. El rendimiento neto de actividades económicas es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, la determinación del rendimiento neto de actividades económicas requiere a diferencia de otros componentes de la “renta gravable” su referencia a diversas formas de estimación. Esta matización surgió con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre

⁵⁵¹ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias incorporó un nuevo apartado en el artículo 27.1 de la regulación vigente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al disponer que <<no obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados>>.

Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio. Con el propósito de aclarar dicha articulación normativa se analiza en primer lugar la determinación del rendimiento neto de actividades económicas en estimación directa y en segundo lugar la delimitación del rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva.

2. Estimación directa

El rendimiento neto de actividades económicas se determina a partir de la diferencia entre los rendimientos íntegros y los gastos deducibles. El rendimiento neto de actividades económicas es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La determinación de este rendimiento precisa a diferencia de otros componentes de la “renta gravable” su referencia a distintas formas de estimación. Dicha consideración deriva de la regulación establecida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio⁵⁵². A este respecto, el artículo 30 de la vigente regulación del Impuesto se refería a las <<*normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa*>>⁵⁵³. Por ello, el análisis continúa con el estudio de la determinación del rendimiento neto de actividades económicas en estimación directa mediante el examen de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La determinación del rendimiento neto de actividades económicas en las ordenaciones del Impuesto se realizaba con carácter general a través de la estimación directa⁵⁵⁴. Dicha estimación se estableció por la Ley 230/1963, de

⁵⁵² El artículo 30 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio se refiere a las <<*Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa*>>. Por su parte el artículo 31 de la misma regulación establece las <<*Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva*>>.

⁵⁵³ En artículo 30 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio.

⁵⁵⁴ El Informe para la reforma del Impuesto de 1998 señalaba que <<*es evidente que la estimación directa es el método que permite aproximarse más a la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo, ya que utiliza sus ingresos y gastos efectivos conforme se cifran*>>.

28 de diciembre, General Tributaria como un sistema de determinación de bases en el sistema fiscal, aunque su aplicación se generalizó para todos los componentes de la renta con la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵⁵⁵. La estimación directa pretendía como ha puesto de manifiesto NIETO MONTERO <<la búsqueda de la riqueza real sometida a gravamen, como todos los regímenes de determinación directa de la base. Para ello, debe partirse de las declaraciones de los contribuyentes y de los datos puestos de manifiesto a la Administración Tributaria>>⁵⁵⁶. La intención inicial del legislador era la aplicación de la estimación directa a la totalidad de las actividades económicas, en cambio se produjo el efecto contrario al conformarse como un sistema residual para la determinación de los rendimientos en las regulaciones posteriores⁵⁵⁷. Esta consideración se desprende de los efectos derivados de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al consolidarse la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades. En particular, cabe hacer referencia a las obligaciones contables del Impuesto sobre Sociedades de aplicación obligatoria en la estimación directa del Impuesto sobre la Renta de

en la justificación documental o contable oportuna. Por ello, los rendimientos sometidos a gravamen en el IRPF deben ser valorados en la inmensa mayoría de los casos mediante métodos directos, como corresponde a un impuesto personal que pretende gravar la auténtica capacidad del sujeto. De ahí que sólo en supuestos justificados algunos rendimientos puedan ser estimados a través de métodos objetivos pues, de otro modo, se estaría desnaturalizando el propio impuesto>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p.126.

⁵⁵⁵ La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria establecía en su artículo 47.1 que <<la Ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible, dentro de los siguientes regímenes: a) Estimación directa. b) Estimación objetiva. c) Estimación por jurados>>.

⁵⁵⁶ En NIETO MONTERO, J.J.: <<Los regímenes de determinación de la base imponible en los rendimientos de actividades económicas>>, ob. cit., p.384. A este respecto, también SAINZ DE BUJANDA señala que <<lo esencial en el concepto de determinación directa es que lo que se persigue con ella (cualquiera que sean los medios empleados) es certidumbre sobre la realización del hecho imponible y sobre las dimensiones del elemento material de ese hecho que la ley haya asumido como base imponible. El calificativo de directa se emplea para destacar que el conocimiento que se persigue no se obtiene a través de índices o de presunciones, sino de modo inmediato. Esto es, tomando posesión de los datos en los que se exprese la constitución de la bases y que permitan, consiguientemente, efectuar una auténtica evaluación de aquella>>. En SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, t. VI, ob. cit., pp.211 y ss.

⁵⁵⁷ Como señala POVEDA BLANCO la estimación directa constituye <<un procedimiento atípico por su distanciamiento de la vía natural para el cálculo de los rendimientos en el que, sin embargo, se inscribe al contribuyente, alejándole del método de estimación directa cuya aplicación se predica paradójicamente como “régimen general” (art.68 de la Ley) y que, en consecuencia exige la renuncia para su no aplicación>>. En POVEDA BLANCO, F.: <<El retorno de las estimaciones objetivas de los rendimientos empresariales. Análisis crítico>>, *Impuestos*, t. I, 1993, p.140.

las Personas Físicas⁵⁵⁸. La consecuencia derivada de dicha previsión normativa se reflejó en la complejidad de obligaciones contables y registrales asumidas por los contribuyentes en estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas. La solución para resolver dicha complejidad derivó hacia el establecimiento de una modalidad normal y otra de carácter simplificado. Esta modificación se realizó a través de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que incorporó en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la modalidad simplificada en la estimación directa⁵⁵⁹. Posteriormente, esta regulación fue recogida por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias conformando dos modalidades en la estimación directa, una normal y otra simplificada⁵⁶⁰. El

⁵⁵⁸ La regulación se fundamentaba en el Código de Comercio y en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (Boletín Oficial del Estado, núm.310, de 27 de diciembre de 1990). Actualmente, la regulación se contiene en el Código de Comercio y en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (Boletín Oficial del Estado, núm.278, de 20 de noviembre de 2007). El Código de Comercio señala como libros obligatorios a efectos de la llevanza de la contabilidad a los siguientes: Libro de inventarios y Balances (se abrirá con el Balance inicial y en el que deben constar al menos trimestralmente, los balances de comprobación con sumas y saldos, así como el inventario de cierre del ejercicio), las Cuentas Anuales (se compone del Balance de situación, Cuenta de pérdidas y ganancias, Estados financieros, y memoria) y por último, el Libro Diario (en el que se registrará día a día, todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa). Como norma, de carácter complementario, se encuentra el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de las PYMES y los criterios contables específicos para microempresas (Boletín Oficial del Estado, núm.279, de 21 de noviembre de 2007). A este respecto, véase núm. de consulta: 2051-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 19/11/2001, en relación a la actividad de administrador de fincas en este caso <<la actividad de administrador de fincas no está incluida en el ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva, por lo tanto, para la determinación del rendimiento neto se aplicará el método de estimación directa, (...) el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁵⁵⁹ La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Boletín Oficial del Estado, núm.313, de 31 de diciembre de 1997) modificó el artículo 68 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el siguiente sentido <<la cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará por alguno de los siguientes regímenes: a) Estimación directa, que se aplicará como régimen general, y que admitirá dos modalidades: La normal. La simplificada. La simplificada. Esta modalidad se aplicará para determinadas actividades empresariales y profesionales cuyo importe neto de la cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el sujeto pasivo, no supere los 100.000.000 de pesetas (601.012,10 euros) en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan (...)>>.

⁵⁶⁰ El artículo 45.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía que <<la determinación de los rendimientos de actividades económicas se llevará a cabo a través de los siguientes regímenes: a) Estimación directa, que se aplicará como régimen general, y que admitirá dos

desarrollo de la nueva modalidad simplificada se llevó a cabo por el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de Impuesto sobre el Valor Añadido y de Impuesto General Indirecto Canario, para incorporar medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, así como, los Reales Decretos que regulaban las declaraciones censales, el deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales⁵⁶¹. Esta regulación recondujo la llevanza de la contabilidad ajustada al Código de Comercio hacia la estimación directa normal. Mientras que, las actividades económicas que determinaban sus rendimientos en estimación directa simplificada se encontraron exoneradas del cumplimiento de las obligaciones contables establecidas por el Código de Comercio. Con ello se pretendía la simplificación de las exigencias de carácter formal para determinadas actividades económicas que carecían de una estructura adecuada para el cumplimiento de dichas obligaciones⁵⁶². Todo ello no impidió que la modalidad simplificada fuera aplicable a las actividades empresariales y profesionales e incluso a las realizadas a través del régimen especial de atribución de rentas siempre y cuando dichos sujetos cumplieran con los requisitos establecidos para dicha estimación. En cualquier caso, la modalidad simplificada requería el

modalidades: - La normal. – La simplificada. Esta modalidad se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 100.000.000 de pesetas anuales (601.012,10 euros), en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan (...)>>.

⁵⁶¹ El Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; de Impuesto sobre el Valor Añadido y de Impuesto General Indirecto Canario, para incorporar medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, así como los Reales Decretos que regulan las declaraciones censales y el deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales (Boletín Oficial del Estado, núm.15, de 17 de enero de 1998). Esta disposición modificó el artículo 17 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias en el que se establecía que la estimación directa tendrá dos modalidades, normal y simplificada. De la misma manera, en esta disposición se regulaban ámbito de aplicación, renuncia o exclusión, determinación del rendimiento neto, gastos de difícil justificación (5 por ciento), aplicación al régimen de atribución de rentas y las obligaciones de carácter registral de la estimación directa simplificada. Finalmente, esta regulación será recogida en su integridad por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁵⁶² Respecto a la estimación directa simplificada FERNÁNDEZ JUNQUERA señala que esta modalidad <<permite el uso de este sistema a los contribuyentes pero sin adicionarles la carga derivada de las obligaciones formales que el mismo conlleva>>. En FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: <<Rendimientos de actividades económicas. Ganancias y pérdidas patrimoniales>>, en la obra colectiva, *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p.95.

sometimiento a una serie de obligaciones de carácter registral vinculadas al ejercicio de la actividad económica⁵⁶³ y la observación de las normas de inclusión o renuncia a dicha estimación⁵⁶⁴. Además de las diferencias formales entre la modalidad normal y la simplificada existía un tratamiento diferenciado establecido a favor de ésta última basado en la aplicación del criterio de imputación de cobros y pagos por el contribuyente⁵⁶⁵. También, el diferente

⁵⁶³ El Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía en su artículo 65.3 que *<<cuando la actividad empresarial realizada no tenga carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registro: a) Libro registro de ventas e ingresos. b) Libro registro de compras y gastos. c) Libro registro de bienes de inversión>>*. Por su parte, el apartado cuarto del mismo precepto dispone que, *<<los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa estarán obligados a la llevanza de los libros señalados en el apartado anterior>>* de forma adicional, el apartado quinto señala que, *<<los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar los siguientes Libros registro: a) Libro registro de ingresos. b) Libro registro de gastos. c) Libro registro de bienes de inversión, d) Libro registro de provisiones de fondos y suplidos>>*. En idénticos términos se establecía en el artículo 68 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. La justificación del tratamiento diferenciado respecto a la llevanza de la contabilidad se encuentra, como señala JUAN LOZANO en que *<<la sujeción a los deberes contables del empresario que ejerza una actividad mercantil deriva directamente del Código de Comercio, y la normativa mercantil determina unos efectos jurídicos para su incumplimiento que en absoluto se ven afectados por la legislación tributaria, la cual puede exonerar o aligerar el cumplimiento de los deberes contables para determinados grupos de contribuyentes, pero ello únicamente despliega su eficacia a efectos de la aplicación del impuesto>>*. En JUAN LOZANO, A.M.: *<<Obligaciones formales>>*, en la obra colectiva, *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, p.660.

⁵⁶⁴ El Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 26.1 que *<<los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, siempre que: a) No determinen el rendimiento neto de estas actividades por el régimen de estimación objetiva. b) El importe neto de la cifra de negocios del conjunto de estas actividades, definido de acuerdo al artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas no supere los 100.000.000 de pesetas anuales (601.012,10 euros). c) No renuncien a esta modalidad>>*. Por su parte, el artículo 27.1 de la misma disposición señalaba que *<<la renuncia a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogado tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que en el plazo previsto en el párrafo anterior se revoque aquella (...)>>*. En términos similares se recogió en Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero salvo el importe neto de negocios que se estableció en los 600.000 euros.

⁵⁶⁵ De acuerdo al artículo 7.2, del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero permitía a los contribuyentes que desarrollaran actividades económicas, la posibilidad

tratamiento se manifestaba en la determinación de los gastos deducibles derivados de la aplicación de una tabla específica de amortización para los elementos patrimoniales afectos a la actividad en la modalidad simplificada⁵⁶⁶. Este criterio era relevante para la determinación del rendimiento neto sobre el que se aplicaban los beneficios fiscales establecidos en el régimen especial de empresas de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades⁵⁶⁷. Asimismo, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias contempló la aplicación de una serie de gastos determinados a tanto alzado aplicable al rendimiento neto en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación que serán analizados a continuación. Por lo demás, el establecimiento de la modalidad simplificada se recogió de forma íntegra en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio. Sin embargo conviene advertir que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del

de optar por el criterio de “cobros y pagos” para imputar temporalmente los ingresos así como los gastos derivados del ejercicio empresarial o profesional. Esta previsión no es de aplicación a las actividades empresariales de carácter mercantil, cuyo rendimiento neto se determine mediante la estimación directa normal que se encuentren obligados a llevar la contabilidad ajustada al Código de Comercio. De la misma manera, el citado criterio es inaplicable por aquellos contribuyentes que sin estar obligados lleven de forma voluntaria la contabilidad ajustada al Código de Comercio.

⁵⁶⁶ Véase a este respecto, la Orden de 27 de marzo de 1998, por la que se aprueba la tabla de amortización simplificada, que deberán aplicar los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto en la modalidad simplificada del “régimen” de estimación directa (Boletín Oficial del Estado, núm.75, de 28 de marzo de 1998). Sin embargo, en la modalidad normal del método de estimación directa se tendrá en cuenta la tabla de amortizaciones establecida en el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial del Estado, núm.189, de 6 de agosto de 2004). Téngase presente que, la nueva regulación aprobada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades contempló, en su artículo 12 la tabla de amortizaciones aplicable a dicho tributo así como a la modalidad normal de la estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁵⁶⁷ La regulación vigente se contiene en el artículo 30 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero al establecer para la determinación del rendimiento neto en estimación directa simplificada que <<1º. Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda. Sobre la cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de empresas de reducida dimensión previstas en el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que afecten a este concepto>>. Estas particularidades eran de aplicación, también en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias a través del artículo 28 contenido en su reglamento.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias estableció un límite cuantitativo en la aplicación de los gastos de difícil justificación de las actividades económicas en estimación directa en su modalidad simplificada. Por su parte, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades recogió el principio del devengo de acuerdo al Plan General de Contabilidad para la imputación temporal de los ingresos y gastos así como la simplificación de las tablas de amortización de los elementos patrimoniales de las entidades sujetas a dicho tributo.

Una vez analizada la evolución de la estimación directa en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde el estudio de la determinación del rendimiento neto de actividades económicas bajo esta modalidad de tributación. Como es sabido el rendimiento neto de actividades económicas es un componente de la “renta gravable” cuyo objeto de estudio tiene como finalidad determinar su composición.

2.1. La determinación del rendimiento neto

El rendimiento neto de actividades económicas es un componente de la “renta neta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La determinación del rendimiento neto de actividades económicas se realiza mediante la minoración de los rendimientos íntegros en los gastos deducibles. Sin embargo, de forma previa al estudio de dichos elementos se debe poner de manifiesto que el rendimiento neto de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene como referencia al Impuesto sobre Sociedades. Esta es una cuestión relevante para la determinación del beneficio obtenido por las actividades económicas por su vinculación con las normas contables que posibilitan su concreción. La relación del beneficio con la contabilidad tiene su origen en las normas reguladoras de los impuestos personales sobre la renta de las personas físicas y jurídicas porque la determinación de dicho resultado objeto de gravamen deriva de la aplicación de los principios de contabilidad. La correspondencia del beneficio con las normas tributarias se fundamenta en el gravamen de los resultados positivos del

ejercicio de una actividad económica. A este respecto GOTA LOSADA señala que el *<<beneficio contable, que se transforma en beneficio fiscal, por aplicación de las normas tributarias, es el producto neto o rendimiento neto de una actividad industrial, comercial, de servicios etc., realizada por una empresa mercantil>>*⁵⁶⁸. La observancia de las normas contables para las empresas inscritas aparece con la Contribución General sobre la Renta⁵⁶⁹. Si bien, la obligación de la llevanza de la contabilidad para las sociedades se estableció con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prescindía de dicha obligación para la determinación de los rendimientos empresariales, profesionales y artísticos. Sin embargo, en esta regulación se podía apreciar un acercamiento a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto que las posteriores ordenaciones recogerán de forma expresa⁵⁷⁰. La aprobación del Plan General de Contabilidad de 1990 posibilitó la aplicación de la contabilidad a las actividades económicas gravadas en los impuestos personales sobre la renta⁵⁷¹. Como consecuencia de todo ello, la exposición de motivos de la Ley

⁵⁶⁸ En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p.185.

⁵⁶⁹ La Ley de 29 de marzo de 1941 incorporó en el artículo 4.b) de la Contribución General sobre la Renta que *<<la empresa inscrita deberá llevar cuenta y razón de sus negocios de forma clara y metódica que permita el conocimiento exacto de los beneficios o pérdidas reales producidas durante el ejercicio y la formación de un balance al fin del año económico. Asimismo llevará obligatoriamente los libros especiales de carácter especial, sellados por las oficinas de Hacienda que, de modo reglamentario determine el Ministerio del ramo>>*. En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales*, segunda parte, pp.86 y ss.

⁵⁷⁰ Esta consideración se desprendía de la disposición adicional cuarta de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que establecía que *<<a los sujetos pasivos de este impuesto, cuando ejerzan actividades empresariales, les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión que se establezcan en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para los cuales se incluirán, en su caso, los criterios necesarios de adaptación>>*. De forma complementaria la disposición adicional tercera del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial del Estado, núm.252, de 21 de octubre de 1982) señalaba que *<<en lo no regulado expresamente, las normas de este Reglamento resultarán aplicables, con carácter subsidiario, a las personas físicas que desarrollen explotaciones económicas, tal y como éstas se definen en el artículo 18.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>*.

⁵⁷¹ La novedad establecida por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad se encontraba en su núm.21 de la Introducción al señalar que *<<merece destacarse es la relativa a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. En el texto de 1973, este impuesto, siguiendo el criterio tradicional, se consideraba como la participación del Estado en el beneficio de la empresa. Por el contrario, en este Plan, el Impuesto sobre Sociedades figura como uno de los gastos de la unidad económica (...). La contabilización como gasto del Impuesto sobre Sociedades presenta el problema de determinar la cuantía a considerar como gasto del ejercicio; cuantía que no tiene*

18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas reconocía como uno de los aspectos más trascendentales de dicha regulación a la remisión <<al Impuesto sobre Sociedades, con ciertas matizaciones, lo relativo a la determinación de la base imponible, cuando se trate de sujetos pasivos, en régimen de estimación directa>>. Esta ordenación contemplaba una remisión expresa al Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento de actividades empresariales y profesionales⁵⁷². Ello significaba que la determinación del rendimiento neto se realizaba mediante la diferencia entre los ingresos y los gastos. Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre Sociedades derivaba la determinación del resultado de la sociedad al Código de Comercio y éste a su vez a las normas contempladas en el Plan General de Contabilidad⁵⁷³. La remisión de los impuestos personales sobre la renta a las normas contempladas en el Plan General de Contabilidad implicaba una deslegalización de la determinación del beneficio de las actividades económicas en favor de normas aprobadas por real decreto. A este respecto, NAVARRO FAURE señala que la Ley del Impuesto sobre Sociedades <<renunció a definir la renta gravable cuando remitió parte de su cuantificación a las normas de carácter mercantil, dejando al criterio contable la decisión de lo que debía computarse como beneficio, y por tanto llevarse a resultados, y lo que no lo era, y por tanto debía excluirse del mismo>>⁵⁷⁴. La remisión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se perfeccionaba con el cumplimiento de obligaciones contables vinculadas al Impuesto sobre

por qué coincidir con el importe de la liquidación tributaria que determina el importe a ingresar en la Hacienda Pública. La no coincidencia entre las dos cantidades citadas obedece, lógicamente, a las discordancias existentes en casi todos los países entre las normas contables y las normas tributarias>>.

⁵⁷² El artículo 42 de la Ley 18/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<en la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales serán de aplicación, sin perjuicio de lo previsto para la estimación objetiva, las normas del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta, además las siguientes disposiciones especiales (...)>>.

⁵⁷³ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido del Impuesto sobre Sociedades señalaba en su artículo 10.3 que <<en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas>>.

⁵⁷⁴ En NAVARRO FAURE, A: *El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable*, La Ley, Madrid, 2007, p.81.

Sociedades para los empresarios individuales⁵⁷⁵. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias mantuvo la remisión a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento de actividades económicas⁵⁷⁶. Sin embargo, este fenómeno normativo lejos de atenuarse se intensificó con la incorporación de las Normas Internacionales de Información Financiera al espacio económico europeo⁵⁷⁷. Esta normativa se incorporó en una primera fase con la formulación de las cuentas anuales consolidadas correspondientes a sociedades cotizadas a través de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social⁵⁷⁸. De la misma manera, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio recogió los criterios de la ordenación anterior. Esta regulación estableció unas reglas generales al señalar que *<<el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades>>* y las reglas especiales para la determinación en estimación directa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵⁷⁹. La normativa comunitaria se

⁵⁷⁵ El Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias disponía en su artículo 67.1 que *<<los sujetos pasivos que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, así como los registros auxiliares establecidos o que se establezcan a efectos del Impuesto sobre Sociedades>>*.

⁵⁷⁶ Sin embargo, desde la aprobación de la regulación contenida en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias cabe señalar que las transmisiones de elementos patrimoniales afectos dejan de considerarse como rendimientos de la actividad, para calificarse como ganancias y pérdidas patrimoniales.

⁵⁷⁷ Sobre esta cuestión NAVARRO FAURE señala que *<<las consecuencias tributarias de las normas comunitarias en materia de contabilidad, se pueden analizar desde dos puntos de vista. Por un lado, la integración de estas normas comunitarias en el Derecho contable español, provocan, por la remisión de las normas tributarias a las normas mercantiles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que las citadas normas se conviertan en fuente también de Derecho tributario. En segundo lugar, y en la medida en que las citadas NIIF introduzcan modificaciones sustanciales en la valoración y forma de contabilizar los diferentes componentes de la renta de las empresas, todos los ajustes fiscales contenidos en la LIS pensados para un determinado Derecho contable, tendrán que ser revisados cuando el resultado contable que se obtenga pueda ser diferente del que presumiblemente se podía obtener con la legislación mercantil existente en 1995>>*. En NAVARRO FAURE, A: *El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable*, ob. cit., p.65.

⁵⁷⁸ Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (Boletín Oficial del Estado, núm.313, de 31 de diciembre de 2003).

⁵⁷⁹ El artículo 28.1. de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades,

traspuso definitivamente a nuestro ordenamiento jurídico con la aprobación de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea reforma el Código de Comercio⁵⁸⁰. Todo ello culminó con la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad, en 2007 aplicable a las actividades económicas gravadas en los impuestos personales sobre la renta de las personas físicas y jurídicas. Finalmente, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establecía de forma similar a las regulaciones precedentes que el resultado contable deberá ser determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y a las disposiciones reguladoras de dicha materia⁵⁸¹. Sobre esta cuestión GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ señala que *<<la primera consecuencia que se deriva de esta norma es un envío en bloque al Derecho mercantil-contable. Este envío no es subsidiario, sino que lo hace con carácter principal, ya que no existe prevalencia de un Derecho sobre otro>>*⁵⁸². Por tanto, el cálculo del resultado contable (beneficio contable) requerirá la observación de las normas del Derecho mercantil y contable. Mientras que la determinación del resultado fiscal (beneficios después de impuestos) será de aplicación la regulación del Impuesto sobre Sociedades. La remisión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas en estimación directa se realiza con carácter general. Los criterios específicos para la determinación de dicho

sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio al referirse a las reglas generales de cálculo del rendimiento neto señalaba que *<<el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva>>*.

⁵⁸⁰ Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (Boletín Oficial del Estado, núm.160, de 5 de julio de 2007).

⁵⁸¹ El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades establecía que *<<en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código d Comercio, en las leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas>>*. Por su parte, el artículo 25. del Código de Comercio dispone que *<<todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario>>*.

⁵⁸² En GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J.: *El deber de contabilidad en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2001, p.39.

rendimiento se contienen en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Además conviene señalar una serie de aspectos del Impuesto sobre Sociedades inaplicables al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre los que destacan. El primero se refiere a la ausencia de componentes diferenciados en el concepto de renta gravado por el Impuesto sobre Sociedades. En este caso, todos los ingresos que afluyen a la sociedad se consideran renta. La segunda particularidad hace referencia a las donaciones y sucesiones hereditarias percibidas por la sociedad que en este caso forman parte del concepto de renta gravado en el Impuesto sobre Sociedades⁵⁸³. La tercera exige una adecuación de los rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los supuestos de corrección del resultado contable según las normas del Impuesto sobre Sociedades, en particular en relación a los ingresos y gastos deducibles⁵⁸⁴. También cabe destacar el diferente ámbito temporal de compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵⁸⁵. También se debe hacer referencia a los

⁵⁸³ A este respecto NIETO MONTERO señala que <<en todo caso, no obstante esta aplicación general de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, hay que tener en cuenta la inaplicabilidad de alguna de las normas de esa Ley a las personas físicas, siendo ejemplo paradigmático el régimen de las donaciones percibidas. Así, las donaciones realizadas a sociedades son rendimientos en el Impuesto sobre Sociedades, mientras que las realizadas a personas físicas, constituyen un supuesto de no sujeción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por integrar el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>. En NIETO MONTERO, J.J.: <<Los regímenes de determinación de la base imponible en los rendimientos de actividades económicas>>, ob. cit., p.389.

⁵⁸⁴ Esta divergencia se manifestaba en que los contribuyentes obligados a llevar la contabilidad ajustada al Código de Comercio deben aplicar las correcciones o ajustes de naturaleza fiscal sobre los componentes del resultado contable, es decir, sobre los ingresos y los gastos. En cambio, los contribuyentes que no se encuentran obligados a la llevanza de la contabilidad de acuerdo a las normas mercantiles deben aplicar dichos principios fiscales a las anotaciones registrales de ingresos y gastos de los Libros registro para formular el rendimiento neto de la actividad.

⁵⁸⁵ A este respecto, en relación a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias PALLARES RODRÍGUEZ señala que <<la compensación de bases liquidables negativas tiene un plazo máximo de 4 años, mientras que en el Impuesto sobre Sociedades es de 10 años>>. En PALLARES RODRÍGUEZ, R.: <<rendimientos de actividades económicas>>, en la obra colectiva, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/1998)*, Comares, Granada, 1999, p.259. Por su parte, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo que aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 25.1 señalaba que <<las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos>>. Finalmente, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades suprimió en su artículo 26, el límite temporal para la compensación de bases imponibles negativas, vigente hasta la citada regulación. En cambio, esta ordenación estableció un límite cuantitativo de compensación del 70 por ciento de la base imponible con un máximo de 1 millón de euros.

regímenes especiales de tributación del Impuesto sobre Sociedades que no serán de aplicación en su totalidad al Impuesto sobre la Renta de las Personas porque como señala LÓPEZ BERENGUER <<la mayoría de dichos regímenes especiales afectan sólo a actividades económicas realizadas por personas jurídicas>>⁵⁸⁶. El régimen especial aplicable al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es el de empresas de reducida dimensión⁵⁸⁷. La aplicación del citado régimen requiere el cómputo del conjunto de actividades económicas determinado conforme al concepto de importe neto de la cifra de negocios previsto en el Impuesto sobre Sociedades⁵⁸⁸. Finalmente interesa destacar la remisión al Impuesto sobre Sociedades respecto al tratamiento de las operaciones vinculadas que serán valoradas de acuerdo a su valor normal de mercado⁵⁸⁹.

La determinación del rendimiento neto de actividades económicas en estimación directa requiere la aplicación de las normas generales del Impuesto sobre Sociedades y las específicas del Impuesto sobre la Renta de las

⁵⁸⁶ LÓPEZ BERENGUER considera como regímenes aplicables: el régimen de empresas de reducida dimensión, el de empresa mineras (libertad de amortización de las inversiones en activos mineros y las cantidades abonadas en concepto de canon de superficie, así como, la reducción en la base en concepto de factor de agotamiento), el régimen de contratos de arrendamiento financiero (deducción de la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora y de ciertas cuotas satisfechas en concepto de coste de recuperación del bien). En LÓPEZ BERENGUER, J.: *El nuevo IRPF y el nuevo impuesto sobre los no residentes*, ob. cit., p.217, 239 y ss.

⁵⁸⁷ En este sentido NIETO MONTERO señala que los beneficios que supone el régimen de empresas de reducida dimensión << pueden sintetizarse en cuatro: libertad de amortización de elementos del inmovilizado material nuevos por creación y mantenimiento de empleo, libertad de amortización para inversiones de escaso valor, amortización acelerada del inmovilizado material nuevo e inmaterial (multiplicación del coeficiente de amortización lineal máxima según tablas por 1,5) y dotación global del 1 por 100 por posibles insolvencias de deudores. En todo caso, no resultará aplicable la previsión de exención por reinversión que se preveía en la Ley del Impuesto sobre Sociedades >>. En NIETO MONTERO, J.J.: << Los regímenes de determinación de la base imponible en los rendimientos de actividades económicas >>, ob. cit., p.386.

⁵⁸⁸ La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades estableció en su artículo 101.1 que << los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros >>. En este mismo sentido se establecía en el artículo 108 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo que aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁸⁹ El artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establecía que << las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia >>. En este mismo sentido se disponía en el artículo 16.1, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo que aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades.

Personas Físicas. Así mismo la determinación de los ingresos y gastos de la actividad conforme a las normas anteriores posibilitará la consecución del rendimiento neto de actividades económicas⁵⁹⁰. Éste se determinará por la diferencia entre los rendimientos íntegros y los gastos deducibles. Por todo ello, nuestro estudio prosigue con el análisis de los rendimientos íntegros y los gastos deducibles de los rendimientos de actividades económicas contemplados en las regulaciones del Impuesto. El rendimiento neto de actividades económicas es un componente de la “renta gravable”.

2.2. La configuración normativa de los rendimientos íntegros

La determinación del rendimiento íntegro de actividades económicas posibilita la concreción del rendimiento neto una vez que aquél es minorado en los gastos deducibles. El análisis de estos aspectos es relevante porque el rendimiento neto de actividades económicas es un componente de la “renta gravable”. Como se ha puesto de manifiesto anteriormente la cuantificación del rendimiento neto de actividades económicas tiene como referencia al Impuesto sobre Sociedades⁵⁹¹. La vinculación normativa obedece a que resultan de aplicación las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas. Éste coincidirá con el resultado contable corregido fiscalmente a través de la aplicación de las normas del citado tributo y las reglas para la determinación de la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo al Real Decreto 1514/2007, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. También adquiere una

⁵⁹⁰ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio establecía en su artículo 28.1 que <<el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva. A efectos de lo dispuesto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente>>.

⁵⁹¹ Sin embargo NIETO MONTERO advierte que <<la remisión a la Ley del Impuesto sobre Sociedades no alcanza a los demás elementos de cuantificación de la obligación tributaria, de modo que una vez determinado el rendimiento, éste se someterá a los tipos de gravamen propios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>> de la misma manera la remisión se producía <<en el ámbito de las deducciones en la cuota, para los contribuyentes sometidos a estimación directa>>. En NIETO MONTERO, J.J.: <<Los regímenes de determinación de la base imponible en los rendimientos de actividades económicas>>, ob. cit., p.384.

especial trascendencia el concepto de “importe neto de la cifra de negocios” establecido en la legislación mercantil al configurarse normativamente como referencia de los rendimientos íntegros de la actividad económica⁵⁹². Además, el concepto reseñado determinará la aplicación de una u otra modalidad en estimación directa del rendimiento neto de actividad económica. La modalidad normal de estimación es aplicable a un importe neto de la cifra de negocios superior a 600.000 euros anuales para el conjunto de las actividades económicas del contribuyente. Mientras que, la modalidad simplificada es aplicable al importe inmediatamente inferior a la cuantía establecida para la estimación normal. El importe neto de la cifra de negocios está constituido por la diferencia entre una serie de partidas positivas y negativas. Las partidas positivas se encuentran integradas por la suma del: importe de la venta de productos y prestación de servicios de la actividad ordinaria de la empresa, precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representen gastos para la empresa (autoconsumo) y finalmente las subvenciones que formen parte del precio de cada unidad de producto vendidas o por el nivel de los servicios prestados. Las partidas negativas se refieren a: devoluciones o "rappels" sobre ventas o prestaciones de servicios, descuentos comerciales, subvenciones no incluidas en las partidas positivas,

⁵⁹² El concepto de “importe neto de la cifra de negocios” aparecía definido en el artículo 35.2, del Código de Comercio, según la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. Dicho precepto señalaba que <<la cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que lo sean. Figurarán de forma separada, al menos, el importe de la cifra de negocios, los consumos de existencias, los gastos de personal, las dotaciones a la amortización, las correcciones valorativas, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del valor razonable, los ingresos y gastos financieros, las pérdidas y ganancias originadas en la enajenación de activos fijos y el gasto por impuesto sobre beneficios. La cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión>>. También el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad se refería al “importe neto de la cifra de negocios” en la Norma de elaboración contable núm.11^a así como la Resolución, de 16 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios generales para determinar el “importe neto de la cifra de negocios” (Boletín Oficial del Estado, núm.16, de 18 de enero de 1992).

finalmente el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la cifra de negocios⁵⁹³.

La diversidad de ingresos que afluyen a la actividad económica requiere la realización de una sistematización aplicable a la modalidad normal y simplificada de la estimación directa. La clasificación de rendimientos íntegros recogida a continuación se basa en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad entre los que se puede distinguir: en primer lugar a los ingresos de explotación que son todos aquéllos derivados de la venta de bienes o prestaciones de servicios objeto propio de la actividad. Si bien, cuando la contraprestación sea notoriamente inferior al valor normal, conviene señalar que aquélla se deberá valorar conforme al “precio de mercado”. A estos efectos, se entenderá por valor normal de mercado aquél que se hubiera acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia. También se califica como rendimiento de actividad económica a las contraprestaciones obtenidas por el aplazamiento del precio en dichas operaciones⁵⁹⁴. En segundo lugar se encuentran “otros ingresos” ajenos al objeto propio del empresario o profesional procedentes de servicios accesorios a la actividad principal o de gestión corriente del negocio. Entre éstos se encuentran: a) Trabajos realizados para la empresa valorados con arreglo al coste de producción de los activos fijos generados por la propia empresa. b) Excesos y aplicaciones de provisiones o de pérdidas por deterioro. c) Otros ingresos de gestión. d) Indemnizaciones percibidas de entidades aseguradoras por siniestros que hubieran afectado a productos de la explotación. e) Subvenciones y otras

⁵⁹³ Sin embargo se incluyen entre los ingresos íntegros derivados de las ventas o prestaciones de servicios, el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado y las compensaciones percibidas cuyas cuotas no deban incluirse en declaraciones-liquidaciones correspondientes a este tributo. En los casos en que la actividad económica se encuentre en los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido como por ejemplo el Régimen Especial del Recargo de Equivalencia o el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

⁵⁹⁴ Sobre la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias PALLARES RODRÍGUEZ pone de relieve que <<va a tributar como rendimiento de actividad económica la contraprestación obtenida por el aplazamiento del precio de las operaciones realizadas en el desarrollo de la actividad económica habitual, y no como rendimiento del capital mobiliario>>. En PALLARES RODRÍGUEZ, R.: <<Rendimientos de actividades económicas>>, ob. cit., p.259.

ayudas públicas percibidas en el desarrollo de la actividad⁵⁹⁵. En tercer lugar se encuentran los supuestos de “autoconsumo de bienes y servicios”. Éstos se refieren a las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo destino sea el patrimonio privado del titular de la actividad o de su unidad familiar (autoconsumo interno). También se incluye a las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a otras personas de forma gratuita (autoconsumo externo). La valoración tributaria como un ingreso de la actividad de los supuestos de autoconsumo se realizará de acuerdo al precio de mercado⁵⁹⁶. A este respecto PÉREZ ROYO pone de manifiesto que *<<la razón de ser de este ingreso es evidente: compensar la consideración como gasto de la adquisición de los bienes y servicios que hayan sido objeto del autoconsumo>>*⁵⁹⁷. Esta particularidad es propia de los impuestos personales sobre la renta al recaer la imposición sobre el excedente empresarial no percibido. Esta previsión se aparta de la concepción económica de la renta articulada a través del criterio de la “percepción” de los ingresos. En cuarto lugar se encuentran los ingresos financieros obtenidos de la participación en

⁵⁹⁵ Téngase presente que determinadas subvenciones y ayudas públicas no se integran en la base imponible como: a) Subvenciones o ayudas de la Política Agraria y Pesquera Comunitaria. b) Las ayudas públicas percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales. Si bien, solamente se integrarán en la base imponible en la parte que excedan del coste de reparación de los mismos. Tampoco se integrarán las ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo del local en el que se ejerciera la actividad económica. c) Las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos o de repoblación aprobados por la Administración competente. d) Las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva a quienes tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel hasta determinados límites.

⁵⁹⁶ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio establecía en su artículo 28.4 que *<<se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio. Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último>>*. En términos idénticos se pronunciaba el artículo 26.4 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Esta previsión normativa comprendía las entregas de bienes y prestaciones de servicios, cuyo destino fuera el patrimonio privado del titular de la actividad o de su unidad familiar, en este caso se denomina “autoconsumo interno”. En cambio, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a otras personas de forma gratuita se considera “autoconsumo externo”.

⁵⁹⁷ PÉREZ ROYO añade que *<<esta compensación se habría conseguido valorando el autoconsumo a costes de adquisición o fabricación, sin incorporar nada en concepto de excedente empresarial. Ése es el criterio seguido por la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en la valoración de estas operaciones, pero no es el seguido por la nueva Ley del IRPF no por las anteriores>>*. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.239.

instrumentos de patrimonio, valores representativos de deuda o intereses de préstamos devengados en el ejercicio. Sin embargo se debe tener en cuenta que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias excluyó de la consideración de rendimientos de actividad económica a los ingresos financieros. Esta delimitación suponía que *<<en ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros>>*⁵⁹⁸. La previsión normativa seguía la recomendación recogida en el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998⁵⁹⁹ que se trasladó a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio. La regulación vigente descartó las interpretaciones doctrinales que consideraban como elementos afectados a la actividad económica a las acciones y activos financieros en general⁶⁰⁰. Como consecuencia de esta ordenación conviene advertir que los títulos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y la cesión de capitales a terceros no forman parte de los activos contemplados en el balance de situación. A este respecto CAYÓN GALIARDO señala que *<<con ello introduce un importantísimo recorte que afectará a muchas empresas de*

⁵⁹⁸ Así se desprendía del artículo 27, en su letra c), de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de otras normas tributarias. En idénticos términos se recogió en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio en su artículo 29, c).

⁵⁹⁹ El Informe para la reforma del Impuesto de 1998 señalaba que *<<hasta ahora, el criterio más frecuente seguido ha sido el de considerar que estos activos financieros no están afectos a la actividad, con la excepción de las cuentas corrientes, que pueden estarlo en la medida en que sus entradas de fondos provengan de actividades empresariales y profesionales desarrolladas por el sujeto pasivo y que sus salidas se destinen a los mismos fines. La comisión propone que se dé respaldo legal suficiente a este criterio>>*. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p.113.

⁶⁰⁰ PEDRAZA BOCHÓNS señala respecto a las cuentas corrientes utilizadas en la actividad económica que *<<resulta difícil calificarlas como activos representativos de la cesión a terceros de capitales propios; máxime teniendo en cuenta que el criterio administrativo precedente era favorable a la afectación cuando fueran exclusivas de la empresa (Resolución Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de enero de 1992 y Resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de marzo de 1996)>>*. En PEDRAZA BOCHÓNS, J.V.: *<<Rendimientos de actividades económicas (material para el estudio de las principales novedades introducidas en este rendimiento por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre)>>*, en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p.373. En términos similares se manifiesta PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *<<Las cuentas corrientes del empresario y su calificación fiscal>>*, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2013, pp.17 y ss.

*que sean titulares las personas físicas>>⁶⁰¹. La consecuencia derivada de esta previsión implica la integración de los elementos patrimoniales en el ámbito particular del contribuyente que se encontraran gravados en el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sobre esta consideración PEDRAZA BOCHÓNS señala que *<<con todo, lo más preocupante es la repercusión de esta restricción legal sobre ciertos beneficios fiscales otorgados en otros impuestos de nuestro sistema>>⁶⁰². La calificación tributaria correspondiente a las rentas derivadas de activos representativos de la participación en los fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros será de rendimientos de capital mobiliario en lugar de rentas de la actividad económica. En quinto y último lugar se encuentran los resultados extraordinarios por enajenación de inmovilizado no financiero afectados a la realización de la actividad económica. También este tipo de ingreso precisa de un comentario adicional porque en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas constituía un rendimiento de actividad económica⁶⁰³. Sin embargo, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto**

⁶⁰¹ En CAYÓN GALIARDO, A.: *<<Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Rendimientos de actividades económicas>>*, en la obra colectiva, *Los nuevos Impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, p.213.

⁶⁰² PEDRAZA BOCHÓNS advierte *<<que el artículo 20 de la Ley del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece una reducción del 95 por 100 del valor de la empresa individual transmitida, pero supeditándola a la circunstancia de que goce de exención en el impuesto sobre el patrimonio. A su vez, la exención en este último tributo alcanza a los elementos “necesarios” para el ejercicio de la actividad, por lo que una interpretación excesivamente apegada a la letra de la reforma del IRPF podría conducir a una indeseada supresión de beneficios fiscales en los impuestos mencionados>>*. En PEDRAZA BOCHÓNS, J.V.: *<<Rendimientos de actividades económicas (material para el estudio de las principales novedades introducidas en este rendimiento por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre)>>*, ob. cit., p.373.

⁶⁰³ Sin embargo, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas calificaba las enajenaciones de elementos patrimoniales afectos como incrementos y disminuciones de patrimonio de acuerdo al párrafo primero del artículo 20.9, que señalaba que *<<no obstante lo establecido en el presente artículo, los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales del activo fijo de las empresas, necesarias para la realización de sus actividades empresariales, no serán gravados siempre que el importe de la enajenación se reinvierta en bienes de la misma naturaleza y destino en un período no superior a dos años>>*. En cambio, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas modificó el tratamiento anterior y como distinguen LÓPEZ CARBAJO y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES *<<las alteraciones del patrimonio empresarial o profesional se consideran rendimiento empresarial o profesional y se calcularán de acuerdo a las mismas reglas del Impuesto de Sociedades, es decir, no les serán de aplicación los coeficientes reductores de los incrementos y disminuciones de patrimonio que tributan según el régimen general de los mismos, ni tampoco les afecta a las primeras la exclusividad en la compensación de disminuciones con incrementos, propia de las*

sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias excluyó de su consideración como rendimiento de actividad económica al calificarlo como ganancias y pérdidas patrimoniales. Desde esta perspectiva, la enajenación de elementos patrimoniales afectos al ejercicio profesional o empresarial seguía el tratamiento común de las transmisiones de bienes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A este respecto GARCÍA NOVOA pone de manifiesto que *<<la enajenación de un bien común ya no se individualizará en la persona del cónyuge que ejerza la actividad económica, sino según las reglas de las ganancias y pérdidas patrimoniales>>*⁶⁰⁴. El tratamiento fiscal reseñado prescindió de la afectación de elementos patrimoniales a la actividad económica para establecer su calificación tributaria como en el Impuesto sobre Sociedades⁶⁰⁵. De la misma manera, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio consideró ganancias y pérdidas patrimoniales a las transmisiones de bienes de la actividad⁶⁰⁶. La interpretación extensiva de esta

segundas>>. En LÓPEZ CARBAJO, J.M. y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A.: *<<Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas>>*, ob. cit., p.324.

⁶⁰⁴ A este respecto GARCÍA NOVOA añade que con esta regulación *<<de esta manera se es más respetuoso con las reglas de titularidad civil, aunque se abren posibilidades de atribuciones de bienes con la finalidad de redistribuir la carga fiscal. Por lo tanto, en relación a las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la enajenación de bienes afectos empieza a tener más peso la titularidad real de los bienes. Ésta derivará de cualquier tipo de pacto o acuerdo de los particulares, y los contribuyentes siempre podrán discutir la atribución de bienes que haga la Administración. La Administración por su parte, podrá rectificar las individualizaciones llevadas a cabo por los particulares cuando entienda que no se ajustan a la titularidad real>>*. En GARCÍA NOVOA, C.: *<<Los sujetos pasivos en el nuevo IRPF>>*, ob. cit., pp.105 y ss.

⁶⁰⁵ El origen de dicha previsión normativa se encontraba en la pretensión de conciliar los patrimonios separados de una persona física conforme al Derecho privado. Ello es debido a que la regulación establecida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contemplaba la existencia, a efectos tributarios, de dos patrimonios separados (el patrimonio afecto y el no afecto) cuya titularidad correspondía a una misma persona física. Véase, en este sentido FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *<<Rendimientos de actividades económicas. Ganancias y pérdidas patrimoniales>>*, ob. cit., p.103.

⁶⁰⁶ El artículo 28.2. de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio establecía que *<<para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª de este capítulo>>*. En los mismos términos se recogía en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias al calificar dichas rentas como ganancias y pérdidas patrimoniales. No así, en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que calificaba a las rentas derivadas de la

previsión normativa implicaba que no se consideraba como ingreso de la actividad a las indemnizaciones de las entidades aseguradoras por siniestros sobre los elementos del activo fijo. Sino que, dicho importe deberá formar parte del valor de enajenación de los elementos patrimoniales a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial. El tratamiento diferenciado de los bienes afectos a la actividad se manifestó de una forma más evidente en la regulación establecida por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y Administrativas dirigidas a la reducción del déficit público⁶⁰⁷. Esta ordenación calificó como rendimiento de la actividad al importe excedido sobre el elemento patrimonial objeto de amortización acelerada de acuerdo a las disposiciones legales, cuando el bien hubiera sido transmitido posteriormente⁶⁰⁸. Esta regulación puso en evidencia un tratamiento contradictorio y diferenciado respecto a los activos de las

transmisión de elementos patrimoniales afectos como rendimientos de actividades empresariales o profesionales.

⁶⁰⁷ Esta regulación modificó la disposición adicional trigésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio al establecer las reglas para la tributación de la renta obtenida en la transmisión de un bien afecto que hubiera sido objeto de amortización acelerada. En este caso, el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial no se minorará en el valor de adquisición de acuerdo al importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas, cuando excedan de las que hubieran sido deducibles de no haberse aplicado dicha amortización. El citado exceso tendrá la consideración, para el transmitente de rendimientos íntegros de actividades económicas en el período impositivo en el que se efectúe la transmisión.

⁶⁰⁸ El Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo (Boletín Oficial del Estado, núm.89, de 13 de abril de 2010) modificó la disposición adicional undécima del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo que aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades, al establecer la libertad de amortización con mantenimiento de empleo para las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012, siempre que cumplieran determinados requisitos para el mantenimiento de la plantilla. Posteriormente, el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo (Boletín Oficial del Estado, núm.293, de 3 de diciembre de 2010) estableció una nueva redacción a la disposición adicional undécima del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo que aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades con efectos a partir del 1 de enero de 2011. En esta disposición se estableció la libertad de amortización de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, sin vincularse a ningún requisito para el mantenimiento del empleo. Finalmente, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y Administrativas dirigidas a la reducción del déficit público eliminó la amortización acelerada contenida en la disposición adicional undécima del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo que aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades.

actividades económicas gravadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Una vez determinados los aspectos específicos de los rendimientos íntegros de las actividades económicas en estimación directa corresponde la concreción de los gastos deducibles. Este procedimiento es determinante para la consecución del rendimiento neto. La aplicación de los gastos deducibles sobre los rendimientos íntegros posibilitará la determinación del rendimiento neto de actividad económica. El rendimiento neto de actividades económicas es un componente de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.3. Los gastos deducibles

El análisis de los rendimientos íntegros de actividades económicas realizado anteriormente requiere la determinación de los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas. Éste se configura como un componente de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determinado por la disminución del rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles. La aplicación de los gastos deducibles sobre los rendimientos íntegros de actividades económicas se vincula a la necesidad de su realización para la obtención de los ingresos⁶⁰⁹. También, las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogieron una serie de gastos (amortizaciones) relacionados con la reposición de los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica por el

⁶⁰⁹ Téngase en cuenta que en este caso no son deducibles las cantidades abonadas a la Mutuality General de la Abogacía, al Colegio de Abogados y otros gastos por un abogado “no ejerciente”. Véase, Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1995 (RJ 1995, 9722). También, a este respecto, véase núm. de consulta: 0149-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 30/01/2001, en relación al tratamiento fiscal de la actividad desempeñada por una comunidad de bienes para rehabilitar una vivienda y promover su posterior venta. No se dispone de local exclusivamente destinado a la gestión de dicha actividad, ni cuentan con personal laboral alguno. Dado que <<en la medida que ni existe local ni se ha contratado personal laboral no nos encontramos, a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ante una actividad económica (...) las rentas obtenidas por la comunidad de bienes deberá atribuirse a los comuneros según las normas o pactos aplicables y, si éstos no constasen a la Administración Tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales, conservando siempre la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

deterioro causado por su utilización u obsolescencia. Éstos últimos se fundamentan en el principio de conservación de la fuente productora de los ingresos. La afectación de los elementos patrimoniales a la actividad económica requiere el cumplimiento de requisitos formales como la anotación en el libro registro de bienes de inversión. Estos criterios se basan en la exclusividad de la afectación y necesidad para el desarrollo de los fines de la actividad económica⁶¹⁰. Junto a estos requisitos se regulan en el Impuesto a un conjunto de medidas adicionales sobre la utilización parcial y valoración de los elementos afectados a la actividad económica⁶¹¹. Además, la remisión expresa

⁶¹⁰ A este respecto, se debe tener en cuenta la regulación sobre los elementos patrimoniales indivisibles establecida por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Esta ordenación se recogió en idénticos términos, en el artículo 29.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio al establecer que *<<en ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles. Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica>>*. Sobre este particular GARCÍA BERRO señala que *<<la consecuencia más importante de que no se admita la afectación parcial de los bienes indivisibles, es la imposibilidad de deducir como gasto de la actividad las amortizaciones de tales bienes, ni siquiera en la parte que corresponda a su utilización efectiva para fines empresariales o profesionales>>*. En GARCÍA BERRO, F.: *<<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>*, ob. cit., p.178. Por tanto, en los elementos patrimoniales indivisibles sólo cabe su afectación total (en exclusiva) o bien su no vinculación a la actividad económica. Por su parte, el artículo 22.4 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero estableció que *<<se consideran utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo (...)>>*. Respecto a esta previsión PEDRAZA BOCHÓNS señala que *<<se trata del mantenimiento del régimen restrictivo aplicable a los vehículos automóviles, motocicletas, embarcaciones y aeronaves>>* por tanto con carácter general se prohíbe *<<incluso su afectación parcial, a pesar de que en el IVA, aplicando el criterio de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 11 de junio de 1991, ya se presume una afectación del 50 por 100. Y esta asintonía provoca situaciones absurdas ya denunciadas por la doctrina científica, obligando a tener registrado el elemento a efectos del Impuesto indirecto, a pesar de no integrar el patrimonio empresarial según la normativa del IRPF>>*. En PEDRAZA BOCHÓNS, J.V.: *<<Rendimientos de actividades económicas (material para el estudio de las principales novedades introducidas en este rendimiento por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre)>>*, ob. cit., p.373.

⁶¹¹ El artículo 28.3. de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio estableció que *<<la afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio. Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta>>* mientras que el apartado cuarto del

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas implica la aplicación de los criterios de este último en materia de amortizaciones, pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales y tratamiento de las provisiones. Merece especial atención, la delimitación negativa de los gastos establecida por el Impuesto sobre Sociedades⁶¹². Ello supone la exclusión como gasto fiscal en el Impuesto, con independencia de su

mismo precepto señalaba que <<se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio. Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último>>. Por su parte el artículo 29, de la misma regulación disponía que <<1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica: a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente. b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica. c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros. 2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles. Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica. 3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges>>. En términos similares se establecía en los artículos 26 y 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. A este respecto, véase núm. de consulta: 0234-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 08/02/2001, en relación al tratamiento fiscal de los rendimientos derivados del arrendamiento o compraventa de inmuebles que se ejerce con dos personas con contrato laboral a media jornada, en este caso <<la utilización de parte de un local solo será aceptable cuando la parte utilizada para la actividad sea susceptible de aprovechamiento separado o independiente del resto, y esté exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad. Por lo que se refiere al segundo de los requisitos exigidos, tener al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, sólo se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa. Por tanto, este requisito no se entenderá cumplido cuando en el desarrollo de la actividad se utilicen varios trabajadores a jornada incompleta y la plantilla media sea igual o superior a uno>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶¹² La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establecía en su artículo 15, que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a los siguientes: Los que representen una retribución de los fondos propios. Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. Las multas y sanciones penales y administrativas, así como, los recargos. Las pérdidas del juego. Los donativos y liberalidades. Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas por personas residentes en paraísos fiscales. Los gastos financieros de acuerdo a los requisitos establecidos al efecto. Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común, especial, o mercantil, de acuerdo a los límites establecidos al efecto y finalmente los gastos de operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que como consecuencia de una calificación fiscal diferente en éstas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento.

contabilización de acuerdo a las normas contables. Si bien, conviene destacar una serie de especialidades en materia de gastos deducibles referidas a las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas analizadas a continuación. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contempló una serie de gastos aplicables a todos los rendimientos íntegros que se fundamentaba en la necesidad y *<<deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan>>*⁶¹³. La especialidad en el tratamiento de las rentas de actividades empresariales profesionales y artísticas se puso de relieve en la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta ordenación estableció una serie de gastos específicos para cada rendimiento a la vez que trasladó la clasificación de supuestos deducibles de carácter genérico contemplada en la regulación del Impuesto a las rentas de actividades empresariales, profesionales y artísticas⁶¹⁴. La clasificación de gastos

⁶¹³ El artículo diecinueve de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que *<<para la determinación de los rendimientos netos a que se refieren los artículos catorce, dieciséis, diecisiete y dieciocho de esta Ley, se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, entre los que pueden enumerarse los siguientes>>*. Por su parte, los artículos catorce, dieciséis, diecisiete, dieciocho se referían a rendimientos del trabajo, rendimientos procedentes de la propiedad o posesión de inmuebles rústicos u urbanos, los rendimientos del capital mobiliario, así como, los rendimientos de actividades profesionales y empresariales.

⁶¹⁴ La Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableció una nueva redacción del artículo diecinueve de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al señalar que *<<para la determinación de los rendimientos netos de las actividades empresariales o profesionales se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, entre los que pueden enumerarse los siguientes: Primero. Con carácter general: a) Los tributos y recargos no estatales, así como las exacciones parafiscales, tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o los bienes productores de los mismos y no tengan carácter sancionador. b) Las cantidades abonadas a Montepíos Laborales y Mutualidades obligatorias, cuando amparen, entre otros, el riesgo de muerte; cotizaciones de la Seguridad Social correspondientes al sujeto pasivo; deducciones por derechos pasivos y cotizaciones de los Colegios de Huérfanos o Instituciones similares. c) Las cuotas satisfechas a Corporaciones o Colegios profesionales. Segundo. Para las actividades comprendidas en el artículo dieciocho: a) El importe de las adquisiciones corrientes de bienes y servicios, efectuadas a terceros, siempre que reúnan las dos condiciones siguientes: a') Que se realicen para la obtención de los ingresos, y b') Que el bien o servicio suministrado no forme parte del activo del sujeto pasivo el último día del período impositivo. b) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente, con exclusión de las satisfechas por servicios personales prestados para el consumo o aplicación de renta. En particular: a') Las cantidades satisfechas en virtud de precepto legal para fines sociales. b') Las cantidades destinadas por el sujeto pasivo u otros miembros de la unidad familiar al seguro de*

establecida contenía una delimitación positiva y negativa al igual que lo hacía la ordenación anterior. Los supuestos excluidos de gastos se referían a los pagos o prestaciones efectuadas entre miembros de la unidad familiar, los cuales tampoco computaban como ingresos. Sin embargo, en las regulaciones posteriores del Impuesto tendrán relevancia tributaria las prestaciones de trabajo y capital para todos los miembros de la unidad familiar⁶¹⁵. La Ley

accidentes del personal. c') Las asignaciones del sujeto pasivo u otros miembros de la unidad familiar, a las instituciones de previsión del personal, siempre que su administración y disposición no corresponda a aquéllos. c) Los intereses, alquileres y demás contraprestaciones de la cesión al sujeto pasivo de elementos patrimoniales, cuando no se transmita la propiedad de los mismos y los rendimientos de dichos elementos patrimoniales se computen o sean susceptibles de ser computados en la base imponible de este impuesto. d) Las cantidades destinadas a la amortización de los valores del inmovilizado, material o inmaterial, siempre que respondan a depreciación efectiva y estén contabilizadas (...) e) Las cantidades empleadas en la conservación y reparación del activo material, pero no las destinadas a su ampliación o mejora, y las cantidades que los empresarios dedicados a la pesca marítima y a la navegación marítima y aérea destinen a un fondo extraordinario de reparaciones derivadas de las revisiones generales a que obligatoriamente han de ser sometidos los buques y las aeronaves, en la cuantía que resulte justificada por las obligaciones a satisfacer en su día por el concepto indicado. f) Las primas por razón del seguro de los bienes, derechos y productos afectos o integrados en la actividad productiva, con exclusión de los que afecten a bienes de consumo o disfrute. g) Los saldos favorables que el titular de la actividad considere de dudoso cobro, siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada, a condición de que se traspasen a una cuenta especial de carácter suspensivo, que aparecerá compensada con otra de pasivo dotada con cargo a la cuenta de resultados del ejercicio. h) La reducción del valor de los fondos editoriales que figuren en el activo de las Empresas que realicen tal actividad, en la medida que sea estimada su depreciación en el mercado, una vez transcurridos dos años desde la publicación de las respectivas ediciones. i) Las dotaciones anuales a los Fondos de reversión, según plan aprobado por la Administración, y hasta el valor del activo que deba revertir a la Administración pública concedente, sin perjuicio de la amortización de los elementos que sean depreciables. Dos. Para la determinación de los rendimientos a que se refieren los artículos 14, 16, 17, y 18 de esta Ley no tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso: a) Los donativos y demás liberalidades, salvo que se comprendan en el concepto genérico de partidas deducibles a que se refiere el inciso primero de este artículo y sin perjuicio de lo establecido en el apartado dos del artículo veinte de esta Ley. b) Los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los reciba. c) Las multas y sanciones establecidas por un ente público y que no tengan su origen contractual que le sean imputadas al sujeto pasivo>>.

⁶¹⁵ El tratamiento de la valoración de las prestaciones de trabajo y de capital realizadas entre miembros de la unidad familiar se reguló en la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el patrimonio de las Personas Físicas en su artículo 9.1º.c). Este precepto establecía la valoración de las prestaciones de capital y trabajo, de acuerdo al precio de mercado, lo que posibilitaba su deducción como gasto de los rendimientos empresariales del cónyuge ejerciente de la actividad. Mientras que el cónyuge no empresario obtenía un rendimiento de “capital” o de “trabajo” por los mismos importes. Sin embargo, la regulación establecida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas modificó el tratamiento anterior en el sentido que como ponen de manifiesto LÓPEZ CARBAJO y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES <<las diferencias son sustanciales respecto a las prestaciones de bienes o derechos del cónyuge no empresario al que realiza actividades empresariales o profesionales, puesto que cuando esos bienes o derechos son comunes a ambos cónyuges esas prestaciones no tendrán efectos tributarios en ninguno de ellos>>. En LÓPEZ CARBAJO, J.M. y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A.: <<Rendimientos de actividades empresariales,

18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyó de la consideración de gastos a determinados supuestos no deducibles tampoco en el Impuesto sobre Sociedades⁶¹⁶. Además esta regulación incorporó la consideración de los gastos de difícil justificación del 1 por ciento sobre el importe de los rendimientos íntegros para las actividades profesionales⁶¹⁷. El Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, de Medidas

profesionales y artísticas>>, ob. cit., cit., p.324. La regulación posterior establecida por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas calificaba la desafectación de bienes como una ganancia o pérdida patrimonial. Además esta ordenación incidía en la "titularidad" de los elementos destinados a la afectación de la actividad económica. En este sentido PEDRAZA BOCHÓNS señala como requisito para la afectación de dichos bienes que <<en caso de matrimonio, el elemento corresponda al contribuyente titular, o bien al mismo y a su cónyuge, pero sin permitir la afectación de los elementos titularidad del cónyuge que no ejerce la actividad>>. En PEDRAZA BOCHÓNS, J.V.: <<Rendimientos de actividades económicas (material para el estudio de las principales novedades introducidas en este rendimiento por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre)>>, ob. cit., pp.373 y ss. A este respecto, véase núm. de consulta: 2051-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 19/11/2001, en relación al tratamiento fiscal de los gastos derivados del vehículo empleado en los desplazamientos, así como, la ropa adecuada a la actividad de un administrador de fincas, en este caso <<para que el vehículo tenga la consideración de elemento patrimonial afecto sería necesaria su utilización exclusiva en la actividad, y sólo en tal caso serían deducibles los gastos ocasionados por su utilización, siempre y cuando se cumplan los demás requisitos de deducibilidad previstos en la normativa correspondiente. A estos efectos, la utilización exclusiva en la actividad económica podrá acreditarse mediante cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, (...). Respecto las cantidades satisfechas por la adquisición de ropa adecuada, trajes, camisas, corbatas,... para el ejercicio de la actividad, éstas cantidades no son fiscalmente deducibles, ya que no son gastos realizados para la obtención de los ingresos, y no están afectados exclusivamente al ejercicio de la actividad>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶¹⁶ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía en su artículo 42.1 que <<en la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales serán de aplicación, sin perjuicio de lo previsto para la estimación objetiva, las normas del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta, además, las siguientes disposiciones especiales. 1.^a No tendrán la consideración de gastos deducibles: a) Los conceptos a que se refieren las letras m) y o) del artículo 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. b) Las donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, sin perjuicio del derecho a deducción en la cuota prevista en el artículo 78 de esta Ley. c) Las cantidades abonadas con carácter obligatorio a Montepíos Laborales y Mutualidades, cuando amparen, entre otros, el riesgo de muerte, sin perjuicio de lo previsto en esta Ley para la determinación de la base liquidable regular>>.

⁶¹⁷ El artículo 42.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que <<en la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales serán de aplicación, sin perjuicio de lo previsto para la estimación objetiva, las normas del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta, además, las siguientes disposiciones especiales: 2.^a Se considerarán gastos deducibles: a) Las cuotas satisfechas a Corporaciones. Colegios profesionales, Cámaras y Asociaciones empresariales o patronales legalmente constituidas y las cotizaciones a Mutualidades obligatorias de funcionarios, distintas de las mencionadas en el artículo 28 de esta Ley y a los Colegios de Huérfanos o Instituciones similares. b) El 1 por 100 sobre el importe de los rendimientos íntegros por gastos necesarios de difícil justificación, cuando se trate de actividades profesionales. El Gobierno podrá adaptar este porcentaje a las características de determinadas

Urgentes sobre Materias Presupuestarias, Tributarias, financieras y de empleo reguló determinados aspectos de los gastos vinculados al deterioro de los elementos patrimoniales empleados para la obtención de dichas rentas⁶¹⁸. Esta ordenación estableció el incremento de los coeficientes de amortización para los activos fijos nuevos y contempló la posibilidad de computar como gastos deducibles determinadas aportaciones a actividades de colaboración empresarial para la determinación del rendimiento neto de actividades en estimación directa⁶¹⁹. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias recogió al igual que las regulaciones predecesoras unas especialidades vinculadas a los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto en estimación directa⁶²⁰.

actividades profesionales, cuando resulte manifiestamente insuficiente para incluir los gastos específicos de las mismas>>.

⁶¹⁸ El Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, de Medidas Urgentes sobre Materias Presupuestarias, Tributarias, financieras y de empleo (Boletín Oficial del Estado, núm. 52, de 2 de marzo de 1993). En este sentido CARBAJO VASCO destaca de esta regulación a <<la nueva multiplicación de los coeficientes de amortización para los activos fijos nuevos, siempre que éstos se pongan a disposición de la empresa entre el 3 de marzo de 1993 (fecha de entrada en vigor del decreto-Ley) y el 31 de diciembre de 1994. Se multiplican en estos activos fijos los coeficientes oficiales de amortización por 1,5. Dado que las tablas de amortización vigentes desde 1965 van a ser modificadas, con efecto retroactivo desde el 1 de enero de 1993, su eficacia sobre la inversión será notable, ahora bien, dada la estructura de determinación de rendimientos de las rentas del IRPF, sólo será aplicable a las empresas, personas físicas, en estimación directa>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p. 322.

⁶¹⁹ La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (Boletín Oficial del Estado, núm.282, de 25 de noviembre de 1994) en sus artículos 68, 69 y 70 configuró como partidas deducibles para la determinación del rendimiento neto en actividades empresariales o profesionales en estimación directa a las cantidades destinadas a las siguientes modalidades de colaboración empresarial: Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, adquisiciones de obras de arte para oferta de donación, así como gastos en actividades de interés general o fomento y desarrollo de algunas artes.

⁶²⁰ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 28, una serie de <<normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa. Junto a las reglas generales del artículo 26 de esta Ley, se tendrán en cuenta las siguientes especiales: 1.ª No tendrán la consideración de gasto deducible los conceptos a que se refiere el artículo 14.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ni las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 46 de esta Ley. No obstante, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en el apartado 3 de la disposición transitoria quinta y en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de 500.000 pesetas anual (3.005,06 euros). 2.ª Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen

Entre dichas previsiones se encontraban las referidas al tratamiento de las donaciones a sociedades de desarrollo industrial regional, federaciones deportivas españolas, federaciones territoriales de ámbito autonómico y clubes deportivos⁶²¹. En cambio, esta regulación excluyó como gasto deducible a las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional salvo las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguros concertados con dichas entidades por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social⁶²². Así mismo, la ordenación comentada recogió una serie de previsiones referidas a las relaciones laborales o cesión de bienes prestados por sujetos integrantes de la unidad familiar en la actividad económica desarrollada por uno de sus miembros. En este caso, los pagos o prestaciones realizados en el ámbito de la unidad familiar son considerados como ingresos y gastos pero cuya valoración se debe realizar a precios de mercado⁶²³. También esta regulación estableció la titularidad

correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios. 3.ª Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse la correspondiente a este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios. Lo dispuesto en esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges>>. En términos idénticos se pronunció el artículo 30.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio.

⁶²¹ De acuerdo al artículo 14. 2º del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo que aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades.

⁶²² Como señala FERNÁNDEZ JUNQUERA <<con esta medida el legislador ha querido llevar a cabo dos objetivos. Uno, equiparar en lo posible la situación de los profesionales que han optado por el régimen Especial de los Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social con la de aquellos que hayan optado por su Mutualidad de Previsión Social. Y otro, fomentar la contratación de seguros con estas Mutualidades>>. En FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: <<Rendimientos de actividades económicas. Ganancias y pérdidas patrimoniales>>, ob. cit., p.111.

⁶²³ Tienen la consideración de gasto deducible las retribuciones estipuladas con el cónyuge o hijos menores que convivan con el contribuyente. Los requisitos exigidos se refieren a que los miembros de la unidad familiar deberán trabajar habitualmente acreditándose dicha circunstancia a través de la existencia de un contrato laboral y afiliación a la Seguridad Social siempre y cuando las retribuciones no sean superiores a las de mercado, calificándose de rendimientos de trabajo. Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado se

privativa de un elemento patrimonial por parte del cónyuge ejerciente de la actividad para realizar la afectación de dicho bien⁶²⁴. De la misma manera a partir de la citada ordenación se posibilitó la afectación de aquellos bienes que son comunes a ambos cónyuges con exclusión de los privativos del no ejerciente de la actividad⁶²⁵. Por último, esta regulación estableció para la estimación directa en su modalidad simplificada una serie de gastos determinados a tanto alzado respecto del rendimiento neto en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación⁶²⁶. Sin embargo, la contrapartida a la ordenación de los gastos a tanto alzado se encontraba en la imposibilidad de

considerará rendimientos del capital de los primeros y deducible en este último. A este respecto CAYÓN GALIARDO señala que esta norma pretende evitar <<comportamientos del contribuyente que conseguirían reducir las cargas fiscales mediante el reparto entre los miembros del grupo familiar de una misma capacidad económica manifestada en el desarrollo de una actividad económica>>. En CAYÓN GALIARDO, A.: <<Rendimientos de actividades económicas>>, en la obra colectiva coordinada por G. ORÓN MORATAL, *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, p.231.

⁶²⁴ Respecto a la regulación contenida en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas CAYÓN GALIARDO recuerda que dicha ordenación <<disponía que la titularidad de los bienes afectados podía ser, o no, común a ambos cónyuges. Es decir, en caso de matrimonio, existía la posibilidad de considerar afectos elementos de titularidad exclusiva del cónyuge que no desarrollase por su cuenta la actividad económica>>. En CAYÓN GALIARDO, A.: <<Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Rendimientos de actividades económicas>>, ob. cit., p.214.

⁶²⁵ A este respecto CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO señalan que <<en estos casos de titularidad común, las “cesiones” de bienes no provocarán rendimientos en el cónyuge “cedente” ni tampoco gasto en el “cesionario”>>. En CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, ob. cit., p. 153. Sobre este particular SIMÓN ACOSTA explica que <<cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado. A falta de estipulación, se puede deducir el valor de mercado. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios. Inexplicablemente esta regla no se aplica cuando se trate de bienes comunes de los cónyuges (obsérvese que no se habla de bienes gananciales, sino de bienes comunes, por lo que se incluyen también a la simple copropiedad o comunidad ordinaria>>. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.188.

⁶²⁶ De la misma manera, el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero establecía en su artículo 30 que para la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada se tendrá en cuenta <<2º. El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificarán aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, excluido este concepto. No obstante, no resulta de aplicación dicho porcentaje de deducción cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26 de este Reglamento>>. Además, la disposición adicional undécima de la Ley 3/2010, de 10 de marzo, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias Comunidades Autónomas (Boletín Oficial del Estado, núm.61, de 11 de marzo de 2010) estableció para el ejercicio 2010, el porcentaje del 10 por ciento para las explotaciones agrarias incluidas en el ámbito de aplicación de la citada regulación.

considerar a las provisiones como deducibles salvo supuestos excepcionales contemplados por aplicación del Impuesto sobre Sociedades⁶²⁷. La Ley 35/2006, 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio recogió las mismas especialidades de la regulación anterior. Cabe destacar, como criterio relevante la aplicación de los beneficios fiscales establecidos en el régimen especial de empresas de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento íntegro en la modalidad normal⁶²⁸. Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal en función de la tabla contenida en la Ley 27/2014, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de los supuestos de libertad de amortización. En la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado afectos a la explotación económica no se incluye en el rendimiento de la actividad. Su tributación se realizará conforme a las normas de las ganancias o pérdidas patrimoniales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶²⁷ Respecto a la aplicación del porcentaje del 5 por ciento, en concepto de gastos de difícil justificación, contemplado en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias CAZORLA PRIETO y PEÑA ALONSO señalan que <<el cómputo de este 5 por 100 excluye la posibilidad de la dotación global del 1 por 100 sobre el saldo de deudores que consagra el artículo 126 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las empresas de reducida dimensión. El artículo 28.2ª del Reglamento del Impuesto establece literalmente que dicho porcentaje cubre el “conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación”. Surge la duda, no obstante, de si cabe la provisión individualizada sobre los créditos que se encuentren en situación cierta de insolvencia conforme al artículo 12 de la vigente ley del Impuesto sobre Sociedades. Si se tiene en cuenta que la regla general en la determinación del rendimiento neto de la estimación directa es la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades, y que la propia Ley de este Impuesto, en su artículo 127, admite la provisión individualizada junto con la provisión general del 1% sobre el resto de los deudores que no tengan riesgo de la insolvencia, se habrá de concluir que, pese a la literalidad de la norma reglamentaria, en los supuestos del artículo 12.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades sería posible una dotación individualizada sobre tales créditos>>. En CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 40/1998 y su reglamento*, ob. cit., p.256.

⁶²⁸ El artículo 30 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero estableció para la determinación del rendimiento neto en la estimación directa simplificada que <<1º. Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda. Sobre la cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de empresas de reducida dimensión previstas en el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que afecten a este concepto>>. Estas particularidades se habían recogido, también en el artículo 28 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por lo que se refiere a la determinación de los gastos en estimación simplificada se corresponden con los aplicables a la modalidad normal con las siguientes especialidades: la primera se refiere a la inaplicación como gasto deducible de las provisiones establecidas en el Impuesto sobre Sociedades y los beneficios correspondientes a las empresas de reducida dimensión. La segunda referida a la práctica de las amortizaciones del inmovilizado material que se realizarán de acuerdo a la tabla específica de amortización simplificada sin perjuicio de los supuestos de libertad de amortización del Impuesto sobre Sociedades⁶²⁹. De la misma manera que en la estimación normal en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado afectos a la explotación económica no se incluye en el rendimiento de la actividad. Su tributación se realizará conforme a las normas de las ganancias o pérdidas patrimoniales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En tercer y último lugar se encuentra la posibilidad de aplicar una minoración del rendimiento por provisiones deducibles y gastos de difícil justificación. La cuantificación se realizará aplicando una minoración del 5 por ciento del rendimiento neto positivo de la actividad económica. Sin embargo, conviene advertir que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias estableció un límite cuantitativo (2.000 euros) en la aplicación de los gastos de difícil justificación de las actividades económicas en estimación simplificada⁶³⁰. Finalmente, la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo incorporó a partir de 1 de enero de 2018 como gasto deducible a los derivados de la manutención del

⁶²⁹ Las amortizaciones del inmovilizado material en estimación simplificada se practicarán de forma lineal en función de la tabla de amortización aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998 por la que se aprueba la Tabla de Amortización Simplificada que deberán aplicar los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

⁶³⁰ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias establecía un límite de 2.000 euros anuales en concepto de gastos de difícil justificación aplicables en la determinación de los rendimientos de actividades económicas en el método de estimación directa, en su modalidad simplificada.

contribuyente en los que haya incurrido en el desarrollo de la actividad económica tanto en estimación normal como simplificada⁶³¹. La deducibilidad de los gastos requiere su generación en establecimientos de restauración u hostelería y abono a través de medios electrónicos de pago. El límite deducible se corresponde con los establecidos para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores por cuenta ajena. El exceso sobre dichos importes no podrá ser objeto de deducción. La misma regulación posibilitó la afectación parcial de la vivienda habitual del contribuyente para el desarrollo de la actividad económica. En este caso, los gastos de suministros de dicha vivienda (agua, gas, electricidad, telefonía e Internet) serán deducibles en el porcentaje resultante de aplicar el 30% a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total.

El estudio de los gastos deducibles aplicables a los rendimientos íntegros de actividades económicas en estimación directa permite la determinación del rendimiento neto. La determinación de este componente de la “renta gravable” continúa con la aplicación de las reducciones sobre el rendimiento neto de actividades económicas.

2.4. Las reducciones

El análisis realizado del rendimiento neto de actividades económicas en estimación directa requiere el estudio de las reducciones aplicables sobre dichas rentas. La aplicación de la reducción sobre la renta neta posibilita la obtención del rendimiento neto reducido. Éste es un componente de la “renta gravable”. La renta de esta forma determinada se integra junto con el resto de rendimientos netos reducidos generados en el período impositivo. La agrupación de todos los rendimientos así conformados posibilita la determinación de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶³¹ Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (Boletín Oficial del Estado, núm.257, de 25 de octubre de 2017).

La aplicación de reducciones sobre las rentas empresariales y profesionales se asentaba en el fomento de la inversión, ahorro y empleo de dichas actividades⁶³². Los antecedentes normativos de estas medidas se encuentran en el Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. En este gravamen se establecía una reducción configurada sobre la titularidad de elementos patrimoniales de carácter agrícola denominada patrimonio familiar⁶³³. También entre las reducciones como medidas de fomento del empleo se encontraba la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social⁶³⁴. En este caso, la reducción se cuantificaba en función de la retribución de los trabajadores contratados y su aplicación se realizaba en la cuota de los impuestos afectados por la desgravación fiscal (impuestos a cuenta). La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas articuló el gravamen sobre los rendimientos netos. La renta gravada se correspondía con la suma de todos los rendimientos netos. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del

⁶³² A este respecto FUENTES QUINTANA señala <<que el incentivo adopta la más de las veces el ropaje de la argumentación económica para entrar en el campo de la legislación fiscal. Si lo que pretende conseguirse es un objetivo económico, bien sea el crecimiento de la empresa, el desarrollo de un sector económico, la promoción de un área geográfica o el cambio en el valor de una variable económica, la discusión coherente del incentivo reclama aceptar su lógica y comprobar, con ayuda de la investigación, hasta que punto se consigue aquello que el incentivo promete>>. En FUENTES QUINTANA, E.: <<Prólogo>>, en la obra de LAGARES CALVO, M.J.: *Incentivos fiscales a la inversión privada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p.12.

⁶³³ El Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas disponía en su artículo 28 que <<se entenderá por base liquidable el resultado de practicar en la imponible la reducción correspondiente al rendimiento del Patrimonio Familiar, en sus modalidades de Mobiliario y Agrícola>>. El Patrimonio Familiar de carácter agrícola estaba constituido por <<finca rústica sita en el territorio nacional y cultivada o explotada directamente por el propietario. Las fincas explotadas en arrendamiento no podrán integrarse en este Patrimonio>>. Según el artículo 31 de la misma disposición citada, la reducción ascendía a una <<cuantía máxima del patrimonio familiar será la de 600.000 pesetas (3.606,07 euros), incrementada en 60.000 pesetas (360,61 euros) por cada hijo con derecho a las desgravaciones>>. Sobre esta reducción GOTA LOSADA pone de manifiesto que <<el Patrimonio Familiar es algo desprovisto de toda técnica, es una institución híbrida y extraña, que lo único que logra es complicar enormemente las liquidaciones>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del Impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p.369.

⁶³⁴ La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social estableció en su artículo 25.1 el <<fomento Fiscal al Empleo, en virtud del cual, las personas físicas sujetas a la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial, a la cuota proporcional de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaría y las Entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de las cuotas de los respectivos impuestos el veinte por ciento de la retribución correspondiente a cada nuevo puesto de trabajo efectivamente incrementado, siempre que su retribución no exceda del doscientos cincuenta por ciento del salario mínimo>>.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas configuró un procedimiento aplicativo de la reducción sobre el rendimiento neto. La reducción se aplicaba sobre el rendimiento neto de capital mobiliario una vez descontados los gastos deducibles de los rendimientos íntegros⁶³⁵. Ello motivó la reconfiguración de la aplicación de las reducciones en la estructura del Impuesto que a partir de esta regulación se aplicarían sobre los rendimientos netos. La novedad más relevante respecto a la aplicación de reducciones sobre el rendimiento neto de actividades económicas se produjo con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. La novedad se fundamentaba en la atenuación de la carga tributaria de un rendimiento generado irregularmente en el tiempo materializado en un determinado período impositivo junto con las rentas regulares. El criterio relevante para la aplicación de las reducciones se encontraba en *<<un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo>>*⁶³⁶. Las reducciones sobre las rentas de actividades económicas seguían el criterio general aplicable al resto de los rendimientos basado en la generación irregular de los ingresos. La articulación normativa se realizó mediante el establecimiento de una regla general y normas particulares. La norma general establecía una reducción de un 30 por ciento sobre los rendimientos netos generados en un período superior a los dos años. Las reglas particulares se referían a la calificación reglamentaria del rendimiento como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo⁶³⁷. También esta

⁶³⁵ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 39.3 que *<<los rendimientos de capital mobiliario, una vez deducidos los gastos a que se refieren los dos apartados anteriores, se reducirán en 28.000 pesetas (168,28 euros) anuales, sin que, como consecuencia de tal disminución, el rendimiento neto pueda resultar negativo>>*.

⁶³⁶ Según el artículo 30 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

⁶³⁷ El artículo 24.1 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que *<<a efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 30 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo: a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables. b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas. c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideraran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas. d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida>>*. En este mismo sentido, se

regulación se refería a los rendimientos cobrados de forma fraccionada que en este caso para el cómputo del período de generación se debía tener en cuenta el número de años de fraccionamiento⁶³⁸. La Ley 46/2002, de 18 de julio, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no residentes realizó una modificación sobre la aplicación de las reducciones sobre los rendimientos. Esta ordenación elevó las reducciones sobre los rendimientos netos generados de forma notoriamente irregular en el tiempo con carácter general hasta el 40 por ciento. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio mantuvo el mismo porcentaje de reducción sobre los rendimientos netos de actividades económicas generados de forma irregular en el tiempo. A este respecto, cabe destacar, el carácter continuista de la regulación ahora examinada en el tratamiento de las rentas irregulares. Aunque esta ordenación incorporó una limitación a la aplicación de las reducciones en los rendimientos irregulares cuando su generación se correspondía con el desarrollo habitual y normal de la actividad⁶³⁹. Otro aspecto

recogía en el artículo 25.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

⁶³⁸ Por su parte, el artículo 24.2 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que *<<cuando los rendimientos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 30 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos>>*. En idénticos términos se recogía en el artículo 42 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

⁶³⁹ El último inciso del artículo 32.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio establecía que *<<no resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos>>*. En este sentido GARCÍA BERRO describe como ejemplos de este supuesto a las *<<minutas de profesionales percibidas por abogados, como consecuencia de procesos judiciales desarrollados durante muchos años, o de honorarios de arquitectos, correspondientes a proyectos cuya ejecución se ha llevado a cabo asimismo a lo largo de un intervalo plurianual>>*. En GARCÍA BERRO, F.: *<<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>*, ob. cit., p.194.

destacable de la regulación reseñada se refería al establecimiento de una reducción por obtención de rendimientos de actividades económicas correspondiente a los trabajadores autónomos económicamente dependientes. La reducción era de carácter variable en función de la renta obtenida por el contribuyente⁶⁴⁰. La aplicación de la reducción exigía el cumplimiento de una serie de requisitos vinculados a la obtención de renta por el trabajador autónomo económicamente dependiente⁶⁴¹. A este respecto GARCÍA BERRO señala que con esta reducción *<<se trata de lograr una equiparación de trato entre los trabajadores por cuenta propia o autónomos, que prestan sus servicios en una situación de cuasi dependencia respecto de la persona que satisface sus rendimientos. A tal efecto se permite que éstos últimos apliquen, bajo ciertas condiciones, una reducción de su rendimiento neto idéntica a la prevista con carácter general para los perceptores de rendimientos del trabajo>>*⁶⁴². La aplicación de esta reducción correspondía exclusivamente a los contribuyentes cuyo rendimiento neto se determinaba en estimación directa tanto en la modalidad normal como simplificada. Sin embargo, la reducción era

⁶⁴⁰ El artículo 32. 2. 1.º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio disponía que *<<cuando se cumplan los requisitos previstos en el número 2.º de este apartado, el rendimiento neto de las actividades económicas se minorará en las cuantías siguientes: a) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 9.000 euros: 4.000 euros anuales. b) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 9.000,01 y 13.000 euros: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento neto de actividades económicas y 9.000 euros anuales. c) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas superiores a 13.000 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros: 2.600 euros anuales>>*.

⁶⁴¹ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio posibilitaba la aplicación de la reducción por obtención de rendimientos de actividades económicas en su artículo 32. 2. 1., cuando se cumplieran los requisitos siguientes: *<<a) El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinarse con arreglo al método de estimación directa. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con lo previsto en la regla 4.ª del artículo 30.2 de esta Ley. b) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por ciento de sus rendimientos íntegros declarados. d) Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen. e) Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo. f) Que al menos el 70 por ciento de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta. 3.º Como consecuencia de la aplicación de esta reducción, el saldo resultante no podrá ser negativo>>*.

⁶⁴² En GARCÍA BERRO, F.: *<<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>*, ob. cit., pp.194 y ss.

incompatible con la aplicación de los gastos de difícil justificación contemplados para la modalidad simplificada de la estimación directa. Adicionalmente, la ordenación del Impuesto ahora examinada contemplaba para la reducción por obtención de rendimientos de actividades económicas un incremento de las cuantías reducidas por discapacidad del contribuyente⁶⁴³. La Ley 29/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2010 estableció una reducción del 20 por ciento sobre el rendimiento neto por creación y mantenimiento del empleo en estimación objetiva y directa⁶⁴⁴. Posteriormente, el Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo incorporó una reducción de un 20 por ciento aplicable sobre el rendimiento neto por inicio de actividad económica en los dos primeros años⁶⁴⁵. La reducción era

⁶⁴³ El artículo 32. 2. 1.º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio disponía que <<adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de actividades económicas podrán minorar el rendimiento neto de las mismas en 3.200 euros anuales. Dicha reducción será de 7.100 euros anuales, para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva una actividad económica y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento>>.

⁶⁴⁴ La Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010 (Boletín Oficial del Estado, núm.309, de 24 de diciembre de 2009) estableció la reducción por creación de empleo a través de la modificación de la disposición adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio. La reducción era aplicable para aquellos contribuyentes que ejercieran actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas fuera inferior a 5 millones de euros y tuvieran una plantilla media inferior a 25 empleados. Así mismo, la reducción no podía superar el 50 por ciento del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de los trabajadores. Esta reducción se aplicó en los ejercicios 2009, a 2011 y el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (Boletín Oficial del Estado, núm.315, de 31 de diciembre de 2011) prorrogó dicha reducción para el ejercicio 2012. La Ley 16/2012, de 27 de diciembre por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (Boletín Oficial del Estado, núm.312, de 28 de diciembre de 2012) prorrogó dicha reducción para el ejercicio 2013. La Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014 (Boletín Oficial del Estado, núm.309, de 26 de diciembre de 2013) prorrogó por última vez la citada reducción para el ejercicio 2014.

⁶⁴⁵ Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo (Boletín Oficial del Estado, núm. 47, de 23 de febrero de 2013). Esta disposición se incorporó de forma definitiva al artículo 32.3 en la regulación del Impuesto analizada por la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo (Boletín Oficial del Estado, núm. 179, de 27 de julio de 2013). El apartado 3 señalaba que <<los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 por ciento el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método, minorado en su caso por las reducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores, en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente. A efectos de lo dispuesto en el

de aplicación a la estimación directa en su modalidad normal y simplificada. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias disminuyó el coeficiente reductor de carácter general aplicable sobre los rendimientos irregulares de actividades económicas. Esta regulación estableció la reducción en el 30 por ciento a la vez que fijó nuevos límites para su aplicación⁶⁴⁶. También, la citada ordenación modificó las cuantías aplicables a la reducción por obtención de rendimientos netos de actividades económicas correspondiente a los trabajadores autónomos económicamente dependientes⁶⁴⁷. De la misma manera que la normativa anterior esta reducción

párrafo anterior se entenderá que se inicia una actividad económica cuando no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma, sin tener en consideración aquellas actividades en cuyo ejercicio se hubiera cesado sin haber llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio. Cuando con posterioridad al inicio de la actividad a que se refiere el párrafo primero anterior se inicie una nueva actividad sin haber cesado en el ejercicio de la primera, la reducción prevista en este apartado se aplicará sobre los rendimientos netos obtenidos en el primer período impositivo en que los mismos sean positivos y en el período impositivo siguiente, a contar desde el inicio de la primera actividad. La cuantía de los rendimientos netos a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 100.000 euros anuales. No resultará de aplicación la reducción prevista en este apartado en el período impositivo en el que más del 50 por ciento de los ingresos del mismo procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad>>. Esta reducción se aplica actualmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶⁴⁶ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias establecía una serie de límites para la aplicación de la reducción por obtención de rendimientos irregulares de actividades económicas que se pueden clasificar en los siguientes: El primero <<la cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales>>. Por último y en segundo lugar consistía en que <<no resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos>>.

⁶⁴⁷ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó el artículo 32.2.1º de la regulación vigente del Impuesto en el siguiente sentido <<cuando se cumplan los requisitos previstos en el número 2.º de este apartado, los contribuyentes podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en 2.000 euros. Adicionalmente, el rendimiento neto de estas actividades económicas se minorará en las siguientes cuantías: a) Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros: a') Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o

era incompatible con la aplicación de los gastos de difícil justificación contemplados para la modalidad simplificada de la estimación directa. Un aspecto relevante de la regulación comentada en este momento es la incorporación de una nueva reducción por obtención de rendimientos de actividades económicas aplicable a la modalidad normal y simplificada de la estimación directa. El requisito exigido para su aplicación se refería a contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros incluidas las de la propia actividad económica⁶⁴⁸. Esta reducción era incompatible con la aplicable al trabajador autónomo económicamente dependiente pero posibilitaba la compatibilidad con los gastos de difícil justificación de la estimación simplificada.

La aplicación de las reducciones analizadas sobre la renta neta de actividades económicas en estimación directa posibilita la obtención del rendimiento neto reducido. Éste es un componente de la “renta gravable”. La renta de esta forma determinada se integra junto con el resto de rendimientos netos reducidos generados en el período impositivo. La agrupación de todos los rendimientos así conformados permite la determinación de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El análisis prosigue con el estudio de

inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales. b') Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 11.250 euros anuales. b) Cuando se trate de personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de estas actividades económicas, 3.500 euros anuales. Dicha reducción será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva estas actividades económicas y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento>>.

⁶⁴⁸ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias incorporó el inciso tercero, en el apartado segundo del artículo 32 de la regulación del Impuesto, la siguiente redacción <<los contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la propia actividad económica, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en las siguientes cuantías: a) Cuando la suma de las citadas rentas sea igual o inferior a 8.000 euros anuales: 1.620 euros anuales. b) Cuando la suma de las citadas rentas esté comprendida entre 8.000,01 y 12.000 euros anuales: 1.620 euros menos el resultado de multiplicar por 0,405 la diferencia entre las citadas rentas y 8.000 euros anuales. La reducción prevista en este número 3.º conjuntamente con la reducción prevista en el artículo 20 de esta Ley no podrá exceder de 3.700 euros. 4.º Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este apartado, el saldo resultante no podrá ser negativo>>.

la determinación del rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva.

3. Estimación objetiva

El rendimiento neto de actividades económicas es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La determinación de este rendimiento precisa a diferencia de otros componentes de la “renta gravable” su referencia a distintas formas de estimación. Dicha consideración deriva de la regulación establecida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio⁶⁴⁹. Esta regulación se refería a dos tipos de estimaciones del rendimiento neto de actividades económicas una denominada directa y otra objetiva. Una vez analizada la estimación directa del rendimiento neto de actividades económicas y sus reducciones corresponde el estudio de la modalidad objetiva. A este respecto, el artículo 31 de la vigente regulación del Impuesto se refería a las <<*normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva*>>⁶⁵⁰. El examen continúa con el estudio de la determinación del rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva mediante el análisis de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus antecedentes normativos.

Las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han recogido la estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas. Sin embargo, cabe poner de manifiesto que la estimación mediante signos externos aparecía recogida en la Ley de 20 de

⁶⁴⁹ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio se refería en su artículo 30 a las <<*Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa*>>. Por su parte el artículo 31 de la misma regulación establecía las <<*Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva*>>.

⁶⁵⁰ Artículo 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio.

diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta⁶⁵¹. Los antecedentes más próximos se encuentran en los sistemas de evaluación global de bases tributarias de contribuyentes establecidos en la Ley de 26 de diciembre de 1957, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958-1959 y reformas tributarias⁶⁵². Por ello, inicialmente, la estimación objetiva aparecía configurada como un sistema para la determinación de bases tributarias del contribuyente por la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. La determinación de las bases se podía realizar desde un punto de vista “global” cuando afectaba a todos los contribuyentes y “singular” referida a una persona física. La superación y posterior abandono de la evaluación global de contribuyentes puso de relieve la importancia de la estimación singular para el establecimiento de bases tributarias en determinados tributos⁶⁵³. La desaparición de las evaluaciones globales de contribuyentes se manifestó en la adopción de una nueva denominación referida a la estimación objetiva singular⁶⁵⁴. A este respecto, el Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre medidas coyunturales de

⁶⁵¹ La Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta señalaba en su artículo 28 que <<la estimación de la renta imponible podrá basarse en signos externos, ajustándose a las normas siguientes: 1ª El hecho de que el contribuyente haya prestado declaración de su renta imponible y de que exista una estimación directa de aquélla, no excluye la aplicación del método de signos externos, cuando los resultados de éste fueren superiores en más de un quinto de su importe a los de aquella evaluación. 2ª No podrán tomarse en cuenta más signos exteriores de riqueza que los siguientes: a) Alquiler o valor en renta de la habitación, incluido el de las quintas, villas, cármenes, torres, casas de campo, parques, jardines y, en general, cualesquiera otros lugares, de esparcimiento o recreo. b) Automóviles, coches, embarcaciones o caballerías de lujo; y c) Número de servidores>>.

⁶⁵² En relación a la reforma tributaria de 1957 QUINTANA FERRER señala que <<la característica más conocida de esta etapa histórica, además de la creación de un Impuesto sobre las Rentas del Capital, son los sistemas de evaluación global, que fueron el precedente del sistema actual de estimación objetiva en el IRPF. Con el objetivo de conseguir una mayor recaudación se efectuaban unas estimaciones globales sobre la base de estadísticas, cupos provinciales, entre otros parámetros, para conseguir un mínimo de ingresos procedentes de actividades empresariales y profesionales y después una distribución de la carga impositiva entre los contribuyentes, que se alejaba de su capacidad económica real>>. En QUINTANA FERRER, E.: <<Evolución legislativa y estructura del impuesto>>, en la obra colectiva, coordinada por A.M. DELGADO GARCÍA y R. OLIVER CUELLO, *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Bosch Editor, Barcelona, 2010, p.15.

⁶⁵³ A este respecto, véase GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p. 344. De forma expresa se recogía en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 22.5 al señalar que <<nunca serán de aplicación regímenes de estimación global, ni de estimación por jurados>>.

⁶⁵⁴ La Ley 10/1985 de 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (Boletín Oficial del Estado, núm.101, de 27 de abril de 1985) incorporó la denominación de “estimación objetiva singular” al sistema fiscal. El artículo 49 de dicha regulación señalaba que <<el régimen de estimación objetiva singular se utilizará, con carácter voluntario, para los sujetos pasivos cuando lo determine la Ley propia de cada tributo>>.

política económica contemplaba la aplicación de la estimación objetiva singular a una serie de tributos entre los que se encontraban: Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e industriales, Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y al Impuesto General sobre la renta de Sociedades y demás entidades jurídicas⁶⁵⁵. Sin embargo, a pesar de su establecimiento en el marco regulatorio cabe señalar que inicialmente dicha estimación acusaba una falta de desarrollo reglamentario⁶⁵⁶. Esta circunstancia se reflejó en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuyo desarrollo se realizó mediante la aprobación de órdenes ministeriales⁶⁵⁷. La ordenación comentada distinguía dos modalidades en la estimación objetiva

⁶⁵⁵ En artículo 15 del Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre medidas coyunturales de política económica.

⁶⁵⁶ A este respecto GOTA LOSADA señala que <<el Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre medidas coyunturales de política económica trató de impulsar la aplicación de la estimación objetiva singular, incluso a efectos del Impuesto sobre Sociedades, a la vez reorganizaba la inspección de Hacienda; sin embargo, la extraordinaria supeditación de las mismas a los intereses puramente corporativos hizo fracasar todos los propósitos del Decreto-Ley en esta materia concreta. La estimación objetiva singular ni siquiera fue desarrollada reglamentariamente>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, ob. cit., p. 344.

⁶⁵⁷ En este sentido, cabe citar, la Orden de 26 de diciembre de 1978 por la que se desarrolla el régimen de estimación objetiva singular (Boletín Oficial del Estado, núm.288, de 27 de diciembre de 1978). De la misma manera, a la Orden de 23 de marzo de 1979 por la que se fijan los módulos para la determinación de rendimientos en el régimen de estimación objetiva singular (Boletín Oficial del Estado, núm.73, de 26 de marzo de 1979). Posteriormente, como señala DRAKE DRAKE <<la orden ministerial de 25 de marzo de 1981 (Boletín Oficial del Estado de 30 de marzo) modificó el sistema de determinación de rendimiento neto en el régimen simplificado de la estimación objetiva singular. en primer lugar, modificó los coeficientes...En segundo lugar, de la cifra que resulte de aplicar al volumen de ventas los porcentajes señalados, se deducirá el importe de los salarios satisfechos al personal empleado en la actividad a que la estimación se refiera, así como, en su caso, las cantidades abonadas a Montepíos laborales, Mutualidades obligatorias y las cotizaciones a la seguridad Social. Practicadas cuando procedan estas deducciones la cifra resultante constituirá el rendimiento neto estimado para la actividad de que se trate. No obstante, la publicación de esta Orden ministerial, fue aplazada su aplicación hasta el día 1 de enero de 1982 por Orden ministerial de 27 de julio de 1981 (B.O.E. de 29 de julio) quedando subsistente hasta la indicada fecha la de 23 de marzo de 1979. Por Orden ministerial de 22 de enero de 1982 (B.O.E. de 28 de enero y 5 de febrero) se establecen unos nuevos límites de facturación para acogerse a la estimación Objetiva Singular simplificada y unos nuevos porcentajes para la determinación del rendimiento neto anual para los sectores de comercio, industria y servicios, prorrogándose la aplicación de la Orden de 23 de marzo de 1979 para las explotaciones agrícolas, ganaderas y forestales. Por último es la Orden de 6 de junio de 1983 la que prorroga de nuevo la aplicación de la citada orden de 23 de marzo de 1979, para estas últimas explotaciones>>. En DRAKE DRAKE, R.: <<Impuesto sobre la renta de las Personas físicas (III): Los incrementos y disminuciones del patrimonio, determinación de la base imponible, estimación objetiva singular. La compensación de pérdidas>>, en la obra colectiva, *Curso de Sistema Fiscal Español*, 4ª ed., Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983, pp.231 y ss.

singular, una denominada “normal” y otra “simplificada”⁶⁵⁸. La inclusión en una u otra modalidad dependía de la superación de los límites de volumen de ventas establecidos por las normas dictadas al efecto. En todo caso, conviene poner de relieve la existencia de criterios dispares en la determinación del rendimiento neto especialmente en la modalidad normal. Esta modalidad posibilitaba la minoración de los gastos reales siempre que dichos importes superasen a la cuantía resultante del coeficiente deducible de carácter objetivo. A este respecto DRAKE DRAKE señala que *<<la estimación objetiva singular normal u ordinaria difiere muy poco de la estimación directa de rendimientos, ya que en la indicada estimación objetiva se consideran los ingresos reales, las compras, gastos de personal y Seguridad Social de dicho personal reales, quedando únicamente bajo estimación objetiva aquellos gastos que no constituyan compras ni salarios o sueldos de personal>>*⁶⁵⁹. La similitud entre la estimación directa y la objetiva en su modalidad normal motivó la supresión de esta última en las reformas posteriores del Impuesto. El Real Decreto 3029/1978, de 7 de diciembre, por el que se regula el régimen de estimación objetiva singular desarrolló la ordenación genérica para solventar las carencias normativas de dicho sistema⁶⁶⁰. El artículo primero de la citada disposición definía a la estimación objetiva singular como *<<un procedimiento para determinar rendimientos, volumen de operaciones, y en general magnitudes con relevancia tributaria, aplicable a las personas físicas que desarrollen actividades profesionales o empresariales, y cuyos rendimientos estén dentro*

⁶⁵⁸ En este sentido DRAKE DRAKE explica que *<<podrán acogerse al sistema simplificado aquellas personas que realicen actividades empresariales cuando el volumen de ventas o facturación anual no exceda (...)>>* de determinados límites. Sin embargo *<<aquellos sujetos pasivos que bien por superar los límites cuantitativos antes indicados o por no acogerse al sistema simplificado que se acaba de indicar, determinarán sus rendimientos netos dentro del régimen de estimación objetiva singular normal, mediante la diferencia entre el volumen de ventas correspondiente al ejercicio y la suma de las compras, los gastos de personal y el resultado de aplicar el 15 por 100 sobre la diferencia entre el volumen de ventas y la suma de las compras y gastos de personal mencionados. No obstante, en los casos en que los coeficientes de gastos (15 por 100) fijados para las actividades empresariales o profesionales sean inferiores a los reales satisfechos, el sujeto pasivo podrá determinar sus rendimientos netos deduciendo de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por los bienes afectos a la actividad de la que procedan los ingresos>>*. *Ibidem*, pp.229 y ss.

⁶⁵⁹ Además DRAKE DRAKE añade que *<<el sujeto pasivo puede sustituir el porcentaje que ampara a los gastos estimados de forma objetiva por los gastos realmente realizados, cuando éstos superen al importe que arroje el citado porcentaje, con lo cual nos encontramos ante una verdadera estimación directa de rendimientos>>*. *Ibidem*, p.231.

⁶⁶⁰ Real Decreto 3029/1978, de 7 de diciembre, por el que se regula el régimen de estimación objetiva singular (Boletín Oficial del Estado, núm.307, de 25 de diciembre de 1978).

de los límites establecidos>>. La estimación se basaba en la declaración del titular de la actividad contrastada con los resultados derivados de la aplicación de signos, índices y módulos objetivos. El rendimiento neto de las actividades <<acogidas a la modalidad normal de estimación objetiva singular comprenderá tanto el “rendimiento directo” de la actividad, como el correspondiente al trabajo desarrollado por el titular y demás miembros de su unidad familiar>>⁶⁶¹. La aplicación de esta disposición reveló tratamientos diferenciados para actividades empresariales o profesionales de un mismo sector lo que motivó la reforma de la estimación objetiva⁶⁶². A tal fin respondía, el Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre, por el que se regula el régimen de estimación objetiva singular en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrolló de forma específica dicha estimación de acuerdo a la previsión contenida en la primera ordenación del tributo examinado⁶⁶³. La disposición reseñada modificó determinados preceptos del reglamento de la ley del Impuesto a la vez que estableció una regulación complementaria mediante orden ministerial⁶⁶⁴. La nueva ordenación recogió los criterios específicos

⁶⁶¹ Artículo 11.1 del Real Decreto 3029/1978, de 7 de diciembre, por el que se regula el régimen de estimación objetiva singular.

⁶⁶² El Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre, por el que se regula el régimen de estimación objetiva singular en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm.284, de 28 de noviembre de 1983) señalaba en su exposición de motivos que <<el balance de la aplicación del régimen de estimación objetiva singular no ha sido satisfactorio por las siguientes razones: No tiene en cuenta que los diversos sectores utilizan los factores productivos en distinta proporción: unos son intensivos en capital, otros en consumo de energía, otros en mano de obra, etcétera. Ni el porcentaje de gastos, ni los porcentajes de rendimiento neto aplicados directamente ambos sobre la cifra de ventas, recogían adecuadamente esta realidad, ya que, para ello, será necesario establecer un amplísimo abanico de porcentajes, que recogiesen con precisión las particularidades de cada sector. Se establecía un trato discriminatorio entre las empresas de un mismo sector según que utilizaran o no personal asalariado. No tenía en cuenta que la Ley del Impuesto configura el régimen de estimación objetiva singular como un sistema que simplifica de manera importante las obligaciones formales, pero que en absoluto autoriza a determinar unos rendimientos netos distintos de los reales>>.

⁶⁶³ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 22 establecía a la estimación directa como sistema principal para la determinación de la base tributaria. Sin embargo, el artículo 22.3 de la citada disposición disponía que <<no obstante, reglamentariamente se podrán establecer supuestos de estimación objetiva singular para los rendimientos de pequeña cuantía de los regulados en el artículo dieciocho de esta Ley. El límite cuantitativo que, en su caso, se establezca en orden a la exclusión de este régimen para los profesionales se aplicará a todos aquellos que para el ejercicio de la actividad requieran título universitario>>. A tal efecto, se cumplió la previsión legal con el Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre, por el que se regula el régimen de estimación objetiva singular en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶⁶⁴ A este respecto se modificaron los artículos 97 a 105, ambos inclusive, del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De forma complementaria la regulación se perfeccionó

aplicables al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁶⁶⁵. Así mismo, la disposición reseñada mantuvo las modalidades normal y simplificada contempladas en la regulación genérica⁶⁶⁶. La estimación objetiva y en particular, la modalidad simplificada se configuró como señala LÓPEZ MOLINO <<como un procedimiento que venía a determinar indiciariamente el beneficio presunto de una actividad económica en una cuantía equivalente al salario mínimo interprofesional ponderado en función de la cifra o volumen de ventas>>⁶⁶⁷. De forma complementaria a la ordenación de la estimación objetiva, cabe señalar que la primera regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contempló un <<método de determinación de la base imponible por signos externos de renta gastada>> como señala MARTÍN

con la Orden Ministerial de 21 de marzo de 1985, por la que se aprueban los modelos de "declaración-documentos de ingreso" (Boletín Oficial del Estado, núm.71, de 23 de marzo de 1985).

⁶⁶⁵ MARTÍN QUERALT distingue las siguientes características generales <<- tiene carácter voluntario, y en consecuencia sólo se aplicará a solicitud del sujeto pasivo.- Se basa en la declaración del sujeto pasivo y no excluye que el mismo pueda acogerse a cualquier desgravación, exención o incentivo fiscal que esté establecido con carácter general. – Pueden acogerse al mismo las personas siguientes: a) Titulares de actividades empresariales, cuando el número de trabajadores de una plantilla no exceda de 12 en cualquier día del ejercicio, y su volumen anual de operaciones no supere los 50.000.000 de ptas. (300.506,05 euros); b) los profesionales y artistas cuyo volumen de ingresos por tales actividades no supere 1.500.000 ptas. (9.015,18 euros), ni tengan personal asalariado a su servicio. c) los entes previstos por el artículo 12.1. de la Ley del IRPF, siempre que todos sus miembros sean personas físicas y no superen los límites establecidos (...)>> finalmente <<la opción por el régimen de estimación objetiva singular tendrá validez para un período mínimo de tres años, salvo que dejen de cumplirse los requisitos que facultan para solicitar la aplicación de este régimen o que el sujeto pasivo haya incurrido en gastos extraordinarios de la actividad ajenos al proceso normal del ejercicio de la misma>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 2º ed., ob. cit., pp.125 y ss.

⁶⁶⁶ A este respecto MARTÍN QUERALT explica que <<el procedimiento normal de determinación del rendimiento neto es el siguiente: a) determinación del importe total del volumen de ventas, operaciones o ingresos correspondientes al ejercicio, en el que no se incluirán los impuestos indirectos establecidos sobre tales ventas, operaciones o ingresos; b) de la cifra anterior se deducirán los gastos del ejercicio, tales como gastos de personal, compras de mercaderías, consumo de energía y agua, alquileres, tributos no estatales devengados en razón de la actividad; y c) de la cantidad restante se deducirá en concepto de otros gastos el porcentaje siguiente: 10% en actividades profesionales y artísticas, 20 % en actividades de fabricación y mineras, y 15 % en el resto de actividades empresariales. A la cifra resultante deberán sumarse las retribuciones imputables al titular de la actividad y demás miembros de la unidad familiar que trabajan en la misma>> respecto al procedimiento simplificado se aplicará <<a quienes realizando actividades empresariales, no tengan más de dos trabajadores en plantilla ni su volumen anual de operaciones exceda de 5.000.000 de ptas. (30.050,61 euros). En tales casos, el rendimiento neto se determinará por el importe anual del salario mínimo interprofesional multiplicado por el coeficiente que resulta de la proporción en que se encuentre el citado volumen de operaciones y la cifra de 2.000.000 (12.020, 24 euros)>>. *Ibidem*, pp.125 y ss.

⁶⁶⁷ Véase LÓPEZ MOLINO, A.M.: <<La estimación objetiva como régimen de determinación de bases tributarias>>, *Información fiscal*, núm. 7, 1995, p.43.

QUERALT⁶⁶⁸. La utilización de signos externos de renta gastada se remonta a la Contribución General sobre la Renta, desde esta perspectiva cabe afirmar que este sistema se encuentra más próximo a la estimación indirecta de bases tributarias. En cualquier caso, la previsión contenida en la reseñada ordenación careció de desarrollo normativo. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mantuvo la estimación objetiva⁶⁶⁹. Sin embargo, los problemas suscitados en la regulación anterior por la falta de coordinación con el resto del sistema fiscal posibilitó la incorporación de numerosas novedades⁶⁷⁰. La primera de ellas se refería a la nueva denominación que se configuró con el nombre de estimación objetiva⁶⁷¹. De la nueva

⁶⁶⁸ En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., ob. cit., p.127. En particular, la determinación de la base imponible a través de métodos indiciarios se encuentra recogida en el artículo 33.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que señalaba que <<cuando la base imponible declarada sea inferior en un quinto a la cantidad que resulte en virtud de la estimación del consumo de la unidad familiar, más las diferencias puestas de manifiesto en las variaciones del patrimonio, será preceptiva la investigación de las operaciones bancarias del contribuyente, sin perjuicio de la utilización de los demás medios de prueba. La liquidación girada por la Administración como consecuencia de esta investigación no se suspenderá, en ningún caso, aunque sea recurrida. Los índices de consumo y sus valoraciones necesarios para la aplicación de este artículo se aprobarán por Ley>>.

⁶⁶⁹ Véase en este sentido, para una ampliación de las cuestiones abordadas, ARENALES RASINES, A.; VILLAVARDE ALONSO, J. y PEÑA ALONSO, J.L.: *Estimación objetiva 92. Rendimientos de actividades empresariales y profesionales*, Lex Nova, Valladolid, 1992.

⁶⁷⁰ CARBAJO VASCO destaca una serie de cuestiones originadas de la regulación contenida en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas entre las que se puede destacar <<la problemática de las rentas fiscales. La estimación Objetiva Singular llevaba un rendimiento neto estimado muy inferior al realmente obtenido, incluso en el supuesto de que el contribuyente declarase todas sus rentas y aplicase rigurosamente la normativa al respecto. La diferencia entre el rendimiento legalmente obtenido y el realmente generado por la actividad producía “rentas fiscales” que, en última instancia, generaban incrementos no justificados del patrimonio, según la administración (art. 20-Trece, L.44/1978), produciéndose una abundante polémica sobre tales “rentas fiscales” que dañaba la seguridad jurídica y, por tanto, dificultaba el cumplimiento de uno de los fines típicos de la estimación Objetiva; la sencillez en su aplicación>>, otra cuestión relevante se fundamentaba en la <<elevada presión fiscal indirecta, pues las obligaciones formales de los contribuyentes sometidos a la Estimación Objetiva Singular eran prácticamente similares a las exigidas en la estimación directa>>. También se destaca la <<falta de coordinación con el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (arts. 52 a 54 I.30/1985), pues éste ni se aplicaba a los mismos sujetos que podían encontrarse en la Estimación Objetiva Singular en el IRPF>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p. 274.

⁶⁷¹ En este sentido CARBAJO VASCO señala que <<la Ley 18/1991, de 6 de junio sustituye el régimen de la “estimación Objetiva Singular” por la nueva “estimación Objetiva “(EO), dedicando a su regulación un solo artículo: el 69. Ahora bien, la EO nuevo ni es “singular” (como en el antiguo IRPF) ni global (como en el sistema tributario español posterior a la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964). Evidentemente, el artículo 47 de la Ley General Tributaria no conocía tal método de determinación de bases imponibles y, por ello, la Disposición Adicional Cuarta de la Ley del Impuesto sobre la Renta altera su redacción>>, como consecuencia de todo lo anterior, se desprende que <<las leyes tributarias podrán

designación se puede deducir la expansión de este sistema al suprimirse la referencia a su aplicación singular. Esta consideración también se manifestó en la aplicación subsidiaria de la estimación objetiva en el método indirecto realizado por la Administración tributaria⁶⁷². En segundo lugar destacó la inclusión automática en estimación objetiva de las actividades empresariales y profesionales recogidas reglamentariamente salvo renuncia del contribuyente⁶⁷³. En tercer lugar se reguló la aplicación de la estimación objetiva a las actividades económicas con independencia de la tributación conjunta o separada de la unidad familiar. En cuarto lugar se entenderían incluidos en el rendimiento neto de estimación objetiva a los incrementos y disminuciones patrimoniales derivados de la transmisión de un bien inmueble, buque o activo fijo inmaterial. Por último, para acabar con las novedades de carácter general, cabe señalar que el aspecto más relevante se refería a la implantación de la modalidad de “coeficientes” y el mantenimiento de la estimación de signos, índices o módulos en el sistema objetivo. La estimación objetiva por coeficientes se podía considerar como una continuidad de la Estimación Objetiva Singular en su modalidad normal de la regulación anterior⁶⁷⁴. De la misma manera, la modalidad simplificada de la Estimación

*establecer como método para determinar la base imponible la Estimación Objetiva, ya sea global o singular>>. *Ibidem*, p. 275.*

⁶⁷² La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en el segundo inciso del artículo 68, c) que <<en la estimación indirecta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices, módulos o coeficientes establecidos para la estimación objetiva, cuando se trate de sujetos pasivos que hayan renunciado a este último régimen de determinación de la base imponible>>.

⁶⁷³ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableció el carácter voluntario de la estimación objetiva singular y solamente se aplicaba mediante solicitud del sujeto pasivo. Mientras que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como advierte CARBAJO VASCO <<establece un mecanismo distinto de censo: en principio, los sujetos pasivos que reúnan los requisitos reglamentarios estarán sometidos a la Estimación Objetiva, excepto si renuncian, lo cual supone una declaración de voluntad positiva del sujeto pasivo>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p. 277.

⁶⁷⁴ El Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias desarrolló la estimación objetiva por coeficientes en su artículo 29 al señalar que <<Uno. La modalidad de estimación objetiva por coeficiente será aplicable a los sujetos pasivos que desarrollen actividades empresariales o profesionales que reúnan los siguientes requisitos de plantilla y volumen anual de ventas o ingresos: A) Empresariales a las que no sean de aplicación las Órdenes ministeriales que aprueben los signos, índices o módulos y en las que el número de trabajadores de plantilla no exceda de 12 en cualquier día del ejercicio y cuyo volumen anual de operaciones no sea superior a 50 millones de pesetas (300.506,06 euros). B) Profesionales cuyo volumen de ingresos no sea superior a 5.000.000 de pesetas (30.050,61

Objetiva Singular se recondujo hacia la estimación por coeficientes. La redefinición normativa tuvo una especial relevancia en las actividades agrícolas y ganaderas al reconducirse éstas a la estimación por coeficientes⁶⁷⁵. La

euros) y sin personal asalariado. Dos. A efectos de lo prevenido en el apartado anterior, se tendrán en cuenta la totalidad de los ingresos o volumen de operaciones y el número de trabajadores en el ejercicio inmediato anterior. Si éste hubiese sido el de comienzo de la actividad, el importe del volumen de operaciones habidas en el mismo se elevará al año. En el primer año de ejercicio de la actividad sólo se tendrá en cuenta el número de trabajadores al inicio de la misma. No tendrán la consideración de trabajadores de plantilla los que perciban sus retribuciones por peonadas o jornales diarios, sin relación laboral permanente con el sujeto pasivo, ni las tripulaciones de los armadores de embarcaciones, en pesca de bajura y costera, con retribuciones exclusivamente "a la parte", ni el titular de la actividad>> por su parte el artículo 30 de la misma disposición disponía que <<Uno. El rendimiento neto se obtendrá restando del importe total del volumen de ventas, operaciones o ingresos correspondientes, exclusivamente los siguientes gastos del ejercicio: a) Coste de personal, incluida la Seguridad Social del titular de las actividades. Cuando resulte debidamente acreditado, existiendo el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por el mismo, serán deducibles en el concepto previsto en la letra a), las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. b) Compras de mercaderías y demás bienes adquiridos para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia o previo sometimiento a procesos de adaptación o transformación. Se computarán también, en su caso, los gastos accesorios de compra y venta, tales como transportes y fletes, seguros y retribuciones de agentes mediadores. Las compras se minorarán, en su caso, en el importe de los descuentos. No se computará como gasto el importe de la compra de los bienes que formen o deban forma parte del activo del sujeto pasivo el último día del período impositivo. c) Consumo de energía y agua, tanto para uso en las instalaciones como por los elementos de transporte afectos a la actividad. d) Alquileres correspondientes a los locales en los que se ejerza la actividad, así como el canon arrendaticio en las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras. En ningún caso se considerará deducible la parte de la cuota de arrendamiento financiero que corresponda a la recuperación del coste del bien. e) Intereses de los capitales ajenos y demás gastos financieros aplicados a la actividad y las cuotas o primas de seguros de los bienes o productos de la explotación. f) Tributos no estatales satisfechos en razón del desarrollo de la actividad o por la titularidad de los elementos patrimoniales afectos a la actividad. g) Reparaciones y conservación, así como otros trabajos realizados por otras empresas que tengan relación directa con el normal desarrollo de la actividad. De la cantidad positiva que resulte después de restar los anteriores gastos se deducirá el resultado de aplicar a la misma los siguientes porcentajes: – El 20 por 100 en las actividades de fabricación, mineras y de construcción. – El 15 por 100 en las actividades comerciales, de prestación de servicios, agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras. – El 10 por 100 en las actividades profesionales. Dos. Cuando el desarrollo de actividades empresariales o profesionales a las que resulte de aplicación esta modalidad se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los sujetos pasivos deberán poner dicha circunstancia en conocimiento del órgano competente de la Administración tributaria en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente. La Administración tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento. La minoración prevista en este apartado será incompatible, para los mismos elementos patrimoniales, con la recogida en el apartado dos del artículo 22>>.

⁶⁷⁵ Posteriormente, el Real Decreto 2414/1994, de 16 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en materia de actividades agrícolas y ganaderas, rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta y cuantía de los pagos fraccionado (Boletín Oficial del Estado, núm.303, de 20 de diciembre de 1994) recondujo

reconfiguración tiene como punto de partida la supresión de la estimación objetiva simplificada por la regulación comentada. La determinación del rendimiento neto en estimación objetiva por coeficientes se obtenía de la minoración del importe de las ventas o ingresos respecto de los gastos tasados y de cuyo importe resultante se deducía un porcentaje de gastos en función del tipo de actividad desarrollada por el sujeto pasivo. Mientras que, la estimación objetiva por signos, índices o módulos fue una auténtica novedad en el ordenamiento tributario y de aplicación exclusiva a las actividades empresariales⁶⁷⁶. Esta modalidad se desarrolló mediante una regulación reglamentaria complementada con órdenes ministeriales⁶⁷⁷. A este respecto

a las actividades agrícolas y ganaderas hacia la estimación objetiva por signos, índices y módulos.

⁶⁷⁶ La estimación objetiva por signos, índices o módulos también denominada “estimación objetiva forfait” tuvo su origen en el sistema tributario francés. A este respecto, véase, CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p. 280. También POVEDA BLANCO explica que la estimación objetiva en Francia se encontraba regulada por el “L’Impôt sur le revenu des personnes physiques” en el que la determinación de los rendimientos industriales y comerciales se realizaba a través de tres modalidades: a) Forfait, b) Por beneficio real simplificado. c) Por beneficio real normal, de manera que <<es el régimen de forfait el único en el que corresponde a la Administración fijar los rendimientos y su aplicación se limita a comerciantes mayoristas>> con un determinado nivel de ventas anuales así <<la cuantía del beneficio se fija atendiendo al que se considera como “normal” según estudios sectoriales, y es realizada por los Inspectores de Finanzas por medio de las reglas previstas para determinar los beneficios industriales y comerciales. Tras su señalamiento es notificada al contribuyente para que éste acepte o presente las objeciones que estime más oportunas, debiendo intervenir en caso de desacuerdo la Comisión Departamental de los Impuestos Directos, contra la que se puede recurrir>>. En POVEDA BLANCO, F.: <<El retorno de las estimaciones objetivas de los rendimientos empresariales. Análisis crítico>>, ob. cit., pp. 147 y ss.

⁶⁷⁷ El Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias desarrolló la estimación objetiva por signos, índices o módulos en su artículo 27 al señalar que <<uno. La modalidad de estimación objetiva por signos, índices o módulos será la única aplicable a aquellas actividades empresariales que determine el Ministro de Economía y Hacienda. Dos. Esta modalidad se aplicará respecto de cada actividad, aisladamente considerada, que se contemple en la Orden ministerial que al efecto se dicte>> por su parte el artículo 28 de la misma disposición establecía que <<Uno. Los sujetos pasivos determinarán, con referencia a cada actividad a la que resulte aplicable esta modalidad, el rendimiento neto correspondiente. Dos. La determinación del rendimiento neto a que se refiere el apartado anterior se efectuará por el propio sujeto pasivo, mediante la imputación a su actividad de los signos, índices o módulos que hubiese fijado el Ministro de Economía y Hacienda. La Orden ministerial en cuya virtud se fijen los signos, índices o módulos aplicables a cada actividad, contendrá las instrucciones necesarias para su adecuado cómputo y deberá publicarse en el “Boletín Oficial del Estado” antes del 1 de diciembre anterior al período a que resulte aplicable. La Orden ministerial podrá referirse a un período de tiempo superior al año, en cuyo caso se determinará por separado el método de cálculo del rendimiento correspondiente a cada uno de los años comprendidos. Tres. En los casos de iniciación con posterioridad al día 1 de enero o cese antes del día 31 de diciembre de las operaciones de una actividad acogida a esta modalidad, los signos, índices o módulos se aplicarán, en su caso, proporcionalmente al período de tiempo en que tal actividad se haya ejercitado por el sujeto pasivo durante el año natural. Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las actividades de temporada

CARBAJO VASCO señala que <<la estimación objetiva por signos, índices o módulos es un auténtico método objetivo de determinación de rendimientos empresariales, basado en unidades físicas de las empresas>>⁶⁷⁸. Así mismo, la estimación objetiva por signos, índices o módulos se coordinó con el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido⁶⁷⁹. De manera que la

que se regirán por lo establecido en la correspondiente Orden ministerial. Cuatro. 1. Cuando el desarrollo de actividades empresariales a las que resulte de aplicación esta modalidad se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos. 2. Cuando el desarrollo de actividades empresariales a las que resulte de aplicación esta modalidad se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados lo pondrán en conocimiento del órgano competente de la Administración tributaria en el plazo de treinta días, a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando las pruebas que consideren oportunas. Acreditada la efectividad de dichas alteraciones, se permitirá la reducción de los signos, índices o módulos que proceda. 3. Cuando el desarrollo de actividades empresariales a las que resulte de aplicación esta modalidad se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los sujetos pasivos deberán poner dicha circunstancia en conocimiento del órgano competente de la Administración tributaria en el plazo de treinta días, a contar desde la fecha en que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente. La Administración tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento. La minoración prevista en este número será incompatible, para los mismos elementos patrimoniales, con la recogida en el apartado dos del artículo 22>>. Véase a este respecto, la Orden Ministerial de 26 de febrero de 1992, por la que se da cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 27, apartado uno, y 28 del reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 97, número 1, apartado 1º, 98 y 102 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.51 de 28 de febrero de 1992) y la Orden Ministerial de 26 de noviembre de 1992, por la que se da cumplimiento para 1993 y 1994 a lo dispuesto en los artículos 27, apartado uno, y 28 del reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 97, número 1, apartado 1º, 98 y 102 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.287, de 30 de noviembre de 1992).

⁶⁷⁸ CARBAJO VASCO explica que <<el rendimiento neto en la Estimación Objetiva "forfait", se establece de manera objetiva y separadamente, actividad por actividad, aplicando el número de módulos que posea por el valor asignado a cada uno de tales módulos en la Orden de 26 de febrero de 1992. El art. 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de 1991 señala este proceso de forma genérica. El proceso, simplificado, se resume como sigue: - Imputación del número de unidades del módulo para cada actividad. - Multiplicación del número de unidades por el valor de cada índice o módulo fijado en la respectiva Orden Ministerial.- Suma de los rendimientos obtenidos con cada variable aplicándoles, en su caso, los coeficientes correctores>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., pp. 303 y ss. A este respecto los módulos de promedio son los siguientes: Módulo personal empleado-asalariado, Módulo personal empleado- no asalariado, Módulo mesas, Módulo máquinas recreativas tipo A y B, Módulo potencia eléctrica, Módulo superficie del local, Módulo carga de elementos de transporte. Entre los índices correctores se encuentra los siguientes: Índice corrector por reducido volumen de actividad, Índice corrector por desarrollo de la actividad en pequeños municipios, Índice corrector por actividad de temporada, Índice corrector por alto volumen de actividad, Índice corrector específico de la actividad de taxi.

⁶⁷⁹ Como señala CARBAJO VASCO <<la idea es que la Estimación Objetiva "forfait" es minoritaria y excluyente: si una actividad, clasificada conforme al Impuesto sobre Actividades Económicas y, por ello, independiente, está incluida en Estimación Objetiva "forfait", entonces

renuncia de una u otra modalidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre el Valor Añadido suponía la exclusión automática en dichas estimaciones para la determinación de los rendimientos. Sin embargo, la similitud entre la estimación directa y la objetiva por coeficientes motivó la supresión de esta última a través de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social⁶⁸⁰. Esta modificación coincidió con la incorporación de una nueva modalidad de estimación directa denominada simplificada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También, la reforma estableció un nuevo tratamiento de los incrementos y disminuciones patrimoniales derivados de la transmisión onerosa de cualquier elemento afecto a la actividad económica. En este caso, dichas rentas se encontraban incluidas en el rendimiento neto de estimación objetiva siempre que el importe anual de las mismas no superase los 3.005,06 euros. Respecto al tratamiento de la renta excedente a dicho límite se le aplicaba el tipo de gravamen del 30 por ciento en la parte comprendida entre cero y 90.151,82 euros⁶⁸¹. La reforma de la estimación objetiva se realizó

ha de aplicar en el Impuesto sobre el Valor Añadido el régimen simplificado. Si renuncia a cualquiera de ellos, entonces todas (y no sólo para la renunciada) las restantes actividades empresariales han de establecerse en Estimación Directa para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y esas mismas actividades, así como las profesionales (ya que la Estimación Objetiva "forfait sólo es aplicable a actividades empresariales), han determinarse en régimen general por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Por su parte, si nos encontramos en una actividad que puede tributar en Estimación Objetiva por Coeficientes, es decir, aquélla donde la Orden Ministerial correspondiente (arts. 26-a y 27 RIR-91) considere que no es de aplicación la Estimación Objetiva "forfait renuncia si el contribuyente renuncia a ella o si en alguna de las actividades que efectúe es de aplicación la estimación directa, por razón de límites (supuesto de exclusión), entonces todas las actividades empresariales y profesionales determinarán su rendimientos en Estimación Directa. En cambio, el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido es compatible para ciertas actividades (arts. 97-1.2º Regl. IVA de 1985) con la Estimación Objetiva por Coeficientes y la Estimación Directa>>. En CARBAJO VASCO, D.: Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, pp. 285 y ss.

⁶⁸⁰ La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social modificó el artículo 68 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el siguiente sentido <<la cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará por alguno de los siguientes regímenes (...) b) Estimación objetiva para determinados rendimientos empresariales y profesionales, en los términos previstos en esta Ley y las normas que la desarrollen. Los sujetos pasivos que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras de este régimen determinarán sus rendimientos conforme al mismo, salvo que renuncien a su aplicación en los términos que reglamentariamente se establezcan>>.

⁶⁸¹ Esta medida se encuentra coordinada con la regulación introducida por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Sin embargo, como señala MARTÍN PASCUAL la regulación establecida por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social respecto al <<nuevo régimen de los incrementos y disminuciones patrimoniales planteaba problemas e introducía algunas

posteriormente a través del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, por el que se modifican los reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto General Indirecto Canario, para incorporar determinadas medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, así como, los Reales Decretos que regulan las declaraciones censales y el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. También, la reforma se desarrolló mediante la Orden Ministerial de 13 de febrero de 1998 cuyo contenido básico será asumido por la nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al establecer los procedimientos para la determinación del rendimiento neto⁶⁸². La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias mantuvo las reformas realizadas anteriormente. Sin embargo, la nueva ordenación incidió en la adecuación de la estimación objetiva a la realidad económica de las empresas y al cumplimiento de las obligaciones formales⁶⁸³. Estas consideraciones

*distorciones en la propia fundamentación de la estimación objetiva, pues exigía la cuantificación separada de las variaciones patrimoniales que pasaba a regirse por las normas generales de la Ley 18/1991 que, en este punto concreto, se remitía a la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuya regulación resultaba de difícil conciliación con las características de la estimación objetiva por Signos, Índices y Módulos en ciertos puntos, como su cuantificación por la diferencia entre el importe de la transmisión y el valor contable del elemento, la necesidad de tener en cuenta las amortizaciones como partida deducible o la existencia de determinados regímenes para facilitar las inversiones y la renovación de los activos empresariales cuya aplicación, a los empresarios individuales en general y a los que se acojan a los Signos, Índices y Módulos, en particular, no quedaba clara con la redacción de los artículos que la anterior LIRPF (modificada por la Ley de acompañamiento) dedicaba a ellos>>. En MARTÍN PASCUAL, C.: <<La tributación de los empresarios individuales en el IRPF tras la reforma por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre>>, *Información Fiscal*, núm.36, 1999, pp.49 y ss. Todo ello motivó la supresión de este régimen para las transmisiones de bienes afectos a la actividad por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y otras normas tributarias.*

⁶⁸² Orden Ministerial de 13 de febrero de 1998, por la que se da cumplimiento para 1998 y 1999 a lo dispuesto en los artículos 22, apartado primero y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 37, 38, 39 y 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.39, de 14 de febrero de 1998). Esta disposición fue aplicable durante los ejercicios 2008 y 2009. La determinación del rendimiento neto se estableció a partir de la cuantificación del rendimiento neto previo, rendimiento neto minorado y rendimiento neto de módulos.

⁶⁸³ MARTÍN PASCUAL pone de relieve que <<la nueva regulación de la estimación objetiva pretendía conseguir una mayor aproximación a la filosofía y características perseguidas con un sistema de este tipo para lo cual, de una parte, se lleva a cabo una redefinición de su ámbito de aplicación, más coherente, evitando que se beneficien del mismo empresarios o profesionales con capacidad de gestión suficiente para llevar a cabo la totalidad de las obligaciones formales que implica el régimen general y que priva de sentido a un régimen de estimación objetiva y, de otra, se pretende conseguir una mayor adecuación de la fiscalidad a la realidad económica de cada sector mediante una mayor aproximación al rendimiento real obtenido (...)>>. En MARTÍN

derivaban del Informe para el estudio de la fiscalidad de las PYMES, de 1997 y del Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 1998⁶⁸⁴. Este último estableció la revisión de las actividades incluidas en estimación objetiva cada cuatro años y la actualización anual de los signos, índices y módulos conforme al Índice de Precios al Consumo. También, la regulación comentada incorporó la minoración del rendimiento a través de las amortizaciones de los bienes afectos a la actividad económica en la estimación objetiva⁶⁸⁵. Además, esta regulación redefinió el ámbito de

PASCUAL, C.: <<La tributación de los empresarios individuales en el IRPF tras la reforma por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre>>, ob. cit., p.47.

⁶⁸⁴ Véase Informe de la Comisión Interministerial para el estudio de la fiscalidad de las PYMES, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1997. A este respecto el Informe de reforma del Impuesto de 1998 pone de manifiesto en relación al documento sobre la fiscalidad de las PYMES, que siguiendo esas recomendaciones <<se han mejorado las estimaciones para aproximar la estimación de beneficios módulos en el IRPF y las cuotas a ingresar en el régimen simplificado del IVA a los datos reales de cada actividad mediante la deducibilidad de las amortizaciones en el IRPF y mediante la necesidad de justificar con las facturas correspondientes las cuotas de IVA realmente soportado para poder deducirlo, en el régimen simplificado del IVA>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p.129. También, a este respecto, véase núm. de consulta: 2163-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 05/12/2001, en relación a la actividad de servicio de hospedaje en hoteles o moteles de una y dos estrellas. Además, una de las zonas recreativas del hotel va a ser alquilada a una empresa para su uso particular durante dos o tres meses. Asimismo, alquila salones del hotel para determinadas reuniones, en este caso, la actividad de servicio de hospedaje <<debe calificarse como rendimiento de actividad económica, pudiendo determinar su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, siempre que se cumplan los requisitos que definen el ámbito de aplicación del régimen y que el segundo tipo de renta no se desarrolle como una actividad económica. Por lo que se refiere al segundo tipo de renta (cesión de las zonas recreativas) debe calificarse como rendimiento de capital inmobiliario, pues se trata del arrendamiento de un inmueble urbano. No obstante, esta calificación podría variarse si el arrendamiento cumple con los requisitos establecidos en (...) la Ley del Impuesto, en cuyo caso se calificará como rendimiento de actividad económica. Por último, la actividad de "servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas" podrá determinar su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva si cumple el ámbito de aplicación de la misma y la cesión de las zonas recreativas no se realiza como actividad económica>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶⁸⁵ A este respecto MARTÍN PASCUAL señala que la modalidad de estimación objetiva por módulos, signos e índices <<planteaba problemas en una modalidad de determinación del rendimiento neto caracterizado por la ausencia de obligaciones contables y en el cálculo de la renta de una manera estimativa>> para ello <<el art. 28 del RIRPF optó por un sistema sencillo de deducibilidad de aquellas amortizaciones que resultaran de una tabla simplificada que se aprobó en la O.M. de Signos, Índices Módulos para 1998, sin más obligaciones formales que la llevanza de un único libro registro de bienes de inversión que no complica en exceso las obligaciones registrales de los sujetos pasivos en módulos puesto que tan sólo implica el registro de las facturas que están obligados a conservar>> sin embargo solamente son deducibles las amortizaciones <<que se deriven de la aplicación de la tabla, por lo que parece claro que los empresarios en estimación objetiva no podrán beneficiarse del régimen especial de amortizaciones para las empresas de reducida dimensión previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al que sin embargo, sí pueden acogerse los empresarios en estimación directa simplificada>>. En MARTÍN PASCUAL, C.: <<La tributación de los empresarios individuales en el IRPF tras la reforma por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre>>, ob. cit., pp.47 y ss.

aplicación de la estimación objetiva a las actividades empresariales mediante el incremento de los límites de exclusión. El límite se vinculó al importe neto de la cifra de negocios como en la estimación directa, en lugar de la referencia a los rendimientos íntegros⁶⁸⁶. La regulación aprobada por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableció un nuevo esquema de cálculo para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas mediante los signos, índices y módulos que permanece actualmente en vigor⁶⁸⁷. Finalmente, respecto al tratamiento de las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica, cabe señalar que, dichas rentas se calificaron por esta regulación como ganancias y pérdidas patrimoniales. Por tanto, la enajenación de bienes afectos perdió la consideración de rendimiento de la actividad económica. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio recogió el mismo tratamiento de la estimación objetiva por signos, índices y módulos de la ordenación anterior. El ámbito normativo de aplicación se realizaba a través de la ley y el reglamento del Impuesto así como por orden ministerial. Las disposiciones establecidas por la ley del Impuesto se referían al igual que la ordenación anterior a los límites de exclusión para la aplicación de la estimación objetiva pero en este caso se vinculó a los rendimientos íntegros obtenidos de las ventas o ingresos. La limitación aplicada sobre el cómputo de los rendimientos íntegros afectaba tanto al titular de la actividad económica

⁶⁸⁶ El Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía en su artículo 30.2 que la estimación objetiva <<no podrá aplicarse por los contribuyentes cuyo volumen de rendimientos íntegros, en el año inmediato anterior, supere cualquiera de los siguientes importes: Para el conjunto de sus actividades económicas 75.000.000 de pesetas anuales (450.759,08 euros). Para el conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas, en los términos que determine la Orden Ministerial que desarrolla el régimen de estimación objetiva, 50.000.000 de pesetas (300.506,05 euros) (...). Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año>>.

⁶⁸⁷ En este sentido MARTÍN PASCUAL explica <<el nuevo esquema de cálculo del rendimiento neto de los empresarios en Signos, Índices y Módulos queda de la siguiente forma: determinación del rendimiento objetivo o rendimiento neto previo, cálculo del rendimiento minorado, para el que se tienen en cuenta los incentivos al empleo y la inversión, cálculo del rendimiento neto por módulos mediante la aplicación de coeficientes correctores (ajustes subjetivos) y finalmente ajuste en función de beneficios y conceptos excluidos>>. En MARTÍN PASCUAL, C.: <<La tributación de los empresarios individuales en el IRPF tras la reforma por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre>>, ob. cit., p.46.

como a los familiares⁶⁸⁸. También esta ordenación incorporó un nuevo límite de exclusión para la aplicación de la estimación objetiva vinculado a las compras de bienes y servicios realizadas por los contribuyentes⁶⁸⁹. Un aspecto relevante de esta regulación era el establecimiento de la obligación de retención del 1 por ciento sobre los rendimientos satisfechos a determinadas actividades económicas sujetas a la estimación objetiva⁶⁹⁰. La disposición reglamentaria

⁶⁸⁸ A este respecto CALVO VÉRGEZ señala que la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio <<introduce en el cálculo del volumen de exclusión del método de estimación objetiva por signos, índices, o módulos (tanto en el referido a los ingresos como en el vinculado a las compras de bienes y servicios), no ya sólo el importe correspondiente al propio contribuyente a título individual, sino también aquellos otros importes que pudieran corresponder a las actividades económicas desarrolladas por determinados parientes o entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los mencionados con anterioridad. No obstante, para que resulte de aplicación esta regla las actividades económicas desarrolladas han de ser idénticas o similares, estimándose así cuando se hallan clasificadas en el mismo grupo del Impuesto sobre Actividades Económicas. Igualmente se exige que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales y materiales>>. En CALVO VÉRGEZ, J.: <<Notas esquemáticas de las principales novedades contenidas en la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio>>, ob. cit., p.25.

⁶⁸⁹ El artículo 32.2 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero estableció para la determinación del rendimiento neto en la estimación objetiva que <<no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes: Para el conjunto de sus actividades económicas, 450.000 euros anuales. Para el conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas, en los términos que determine la Orden Ministerial que desarrolla el método de estimación objetiva, 300.000 euros (...). b) Que el volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado en el ejercicio anterior supere la cantidad de 300.000 euros anuales. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite (...). c) Que las actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al que se refiere el artículo 4 de la Ley del Impuesto. A estos efectos, se entenderá que las actividades de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, de transporte por autotaxis, de transporte de mercancías por carretera y de servicios de mudanzas, se desarrollan, en cualquier caso, dentro del ámbito de aplicación del Impuesto>>.

⁶⁹⁰ CALVO VÉRGEZ explica que la finalidad de esta medida (artículo 95.6 del Reglamento) era la <<de acometer la lucha contra el fraude en la utilización abusiva de los métodos de estimación objetiva de rendimientos en el IRPF, se incorpora la aplicación de una retención del 1% sobre los rendimientos de actividades económicas en el régimen de estimación objetiva, igualmente prevista en la nueva ley de prevención del Fraude. Se trata de una medida que crea nuevas obligaciones a cargo de terceros, quienes ya están obligados a declarar sus operaciones, entre las que se incluyen las que ahora quedan sujetas a retención. Se busca asimismo atajar la emisión de "facturas de favor" que los contribuyentes en módulos realizan a otros contribuyentes en régimen de estimación directa>>. En CALVO VÉRGEZ, J.: <<Notas esquemáticas de las principales novedades contenidas en la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio>>, ob. cit., p.25. A estos efectos el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el

aprobada por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero destacó por la regulación de supuestos sobre circunstancias excepcionales en estimación objetiva⁶⁹¹. Por su parte, las órdenes ministeriales aprobadas con carácter anual contenían las especificaciones necesarias para la determinación del rendimiento neto de la actividad mediante los signos, índices o módulos. La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la lucha contra el fraude continuó con la tendencia a la disminución de los importes de exclusión aplicables a las

que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero estableció en su artículo 95.6. 2º, las siguientes actividades: Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería. Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales NCOP Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros. Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutados directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo. Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción. Industria del mueble de madera. Impresión de textos o imágenes. Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general. Instalaciones y montajes, (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire). Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje. Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos. Carpintería y cerrajería. Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales. Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales. Transporte de mercancías por carretera. Servicios de mudanzas.

⁶⁹¹ El Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero dispuso en su artículo 37.4, 3º que cuando una actividad en estimación objetiva se hubiera visto afectada por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales y como consecuencia haya determinado “gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. De la misma manera, esta regulación estableció en su inciso segundo que los contribuyentes afectados por “circunstancias excepcionales” podrán solicitar la reducción de los módulos, signos o índices ante la Administración tributaria en el plazo de treinta días desde su generación. En este mismo sentido se pronunció el artículo 35.4 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Véase, también, la Orden HAP/637/2012, de 20 de marzo, por la que se reducen para 2011 y 2012, el rendimiento neto de módulos en un 65 por ciento, en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011, en Lorca (Boletín Oficial del Estado, núm.78, de 31 de marzo de 2012).

actividades económicas sujetas a retención en estimación objetiva⁶⁹². También la norma reseñada condujo las actividades económicas hacia la estimación directa en los supuestos en los que al menos el 50 por ciento del volumen de ingresos se encontrará sujeto a retención. Con esta previsión normativa se incluyeron numerosas actividades realizadas por trabajadores autónomos de carácter dependiente. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias continuó con la disminución de los límites de exclusión aplicables a las actividades económicas en estimación objetiva. Esta ordenación estableció un nuevo límite de 150.000 euros referido al volumen de rendimientos íntegros y gastos para la exclusión de las actividades económicas en estimación objetiva. Las actividades agrícolas, ganaderas y forestales aparecían como un sector diferenciado de actividad al establecerse un límite específico de 250.000 euros⁶⁹³. Los nuevos criterios de exclusión sobre los

⁶⁹² La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la lucha contra el fraude (Boletín Oficial del Estado, núm.261, de 30 de octubre de 2012) modificó el artículo 31.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio al establecer dos nuevas causas de exclusión de la estimación objetiva. La primera sobre el volumen conjunto de rendimientos íntegros para las actividades de transporte de mercancías por carretera y de servicios de mudanzas que superase los 300.000 euros en el año anterior. La segunda referida al volumen de los rendimientos íntegros correspondientes a las actividades en estimación objetiva sujetas a retención del 1 por ciento que superasen los 225.000 euros o 50.000 euros, si estas últimas representaban más del 50 por ciento del volumen total de rendimientos. En este último caso además debían proceder de entidades incluidas en el régimen de atribución de rentas que hubieran realizado la retención.

⁶⁹³ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias en relación a las actividades agrícolas y ganaderas introdujo en el artículo 31.1 de la regulación vigente del Impuesto a una serie de previsiones referidas al límite exclusión de la estimación objetiva en las que <<a estos efectos, sólo se computarán las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento de este Impuesto. No obstante, a efectos de lo previsto en esta letra b), deberán computarse no solo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurren las siguientes circunstancias: – Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas. – Que exista una dirección común de tales actividades,

rendimientos íntegros se aplicaban al contribuyente con independencia de la obligación de expedir facturas por las operaciones realizadas⁶⁹⁴. Las citadas previsiones normativas se enmarcan en un contexto tributario de pérdida de relevancia de la estimación objetiva para la determinación de los rendimientos netos de actividades económicas que se puso de relieve en el Informe para la reforma del sistema tributario español, de 2014⁶⁹⁵. Aunque cabe destacar que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades mantuvo el sistema objetivo de ingresos como alternativa a la estimación directa⁶⁹⁶. En cualquier caso, conviene señalar que las diferencias originadas entre los rendimientos reales de la actividad y los determinados mediante estimación objetiva no podrán ser objeto de gravamen⁶⁹⁷. La determinación del rendimiento neto a través de la estimación objetiva responde a un sistema de carácter indiciario al gravar el beneficio presunto de una actividad

compartiéndose medios personales o materiales. Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año>>.

⁶⁹⁴ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias incorporó en el artículo 31.1 de la regulación vigente del Impuesto que <<a estos efectos se computará la totalidad de las operaciones con independencia de que exista o no obligación de expedir factura de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Sin perjuicio del límite anterior, el método de estimación objetiva no podrá aplicarse cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior que corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, supere 75.000 euros anuales>>. Respecto al límite de exclusión de la estimación objetiva referido a los gastos, la disposición citada señala que <<el volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior supere la cantidad de 150.000 euros anuales. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite. A estos efectos, deberán computarse no solo el volumen de compras correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurren las circunstancias señaladas en la letra b) anterior>>.

⁶⁹⁵ El Informe para la reforma del Sistema Tributario Español de 2014 señalaba en su propuesta número 112 que <<el régimen general de estimación de bases en este impuesto debería ser, en todos los casos, el de estimación directa. A tales efectos: a) Debería suprimirse, sin excepción alguna, el método objetivo de estimación de los rendimientos de las actividades económicas, incluidas las agrarias>>. En Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español (2014), ob. cit., p.397.

⁶⁹⁶ La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades estableció en su artículo 10.4 que en la estimación objetiva <<la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley>>.

⁶⁹⁷ Véase a este respecto ALBI IBÁÑEZ, E.; PAREDES GÓMEZ, R.; RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A.: *Sistema Fiscal Español I*, ob. cit., p.148.

económica⁶⁹⁸. En este caso, el beneficio se corresponde con una cuantía equivalente al salario mínimo interprofesional determinado de acuerdo al volumen de ventas o según las características objetivas de la actividad económica recogidas en las disposiciones legales.

Finalizado el estudio del origen y evolución de la estimación objetiva corresponde el análisis del rendimiento neto de actividades económicas determinado bajo dicho sistema en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este examen posibilitará la determinación de la composición del rendimiento neto y su diferenciación respecto de otros componentes de la “renta gravable”. A tal fin se estudia a continuación, la determinación del rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva. De manera complementaria a dicho examen y con la finalidad de esclarecer la determinación del rendimiento neto se estudiará posteriormente las reducciones que afectan al rendimiento neto de las actividades económicas en estimación objetiva.

3.1. Determinación del rendimiento neto

Una vez señalado el origen y evolución de la estimación objetiva corresponde el análisis del rendimiento neto de actividades económicas determinado bajo dicho sistema en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El análisis comienza con la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debido al establecimiento de dos modalidades una referida a la estimación por coeficientes y otra mediante signos, índices o módulos. La determinación del rendimiento neto en estimación objetiva por coeficientes se obtenía de la minoración del importe de las ventas o ingresos respecto de los gastos regulados y de cuyo importe resultante se deducía un porcentaje en función del tipo de actividad desarrollada por el sujeto pasivo. Este procedimiento de determinación del

⁶⁹⁸ GARCÍA BERRO señala que <<la estimación objetiva se caracteriza por prescindir de una determinación precisa de los ingresos y gastos que integran el rendimiento neto, sustituyéndola por estimaciones realizadas a tanto alzado en función de datos objetivos (signos, índices o módulos) que sirven como indicativos del mayor o menor beneficio producido en la actividad>>. En GARCÍA BERRO, F.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p. 186.

rendimiento neto también era de aplicación a las actividades agrícolas y ganaderas. En cambio, la estimación objetiva por signos, índices o módulos fue aplicable exclusivamente a las actividades empresariales por esta regulación. El rendimiento neto era el producto resultante del número de unidades empleadas por los módulos utilizados en la actividad recogida en la normativa de aplicación⁶⁹⁹. A cada módulo específico de la actividad contemplada en la orden ministerial le correspondía un rendimiento anual. La suma de todos los rendimientos así cuantificados determinaba el rendimiento neto de actividad en estimación objetiva. Posteriormente se incorporaron una serie de reducciones aplicables sobre el rendimiento neto a través de de diversas regulaciones. El Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas Urgentes sobre Materias presupuestaria, tributarias, financieras y de empleo estableció una serie de reducciones compatibles entre sí y aplicables sobre los rendimientos netos de módulos en estimación objetiva⁷⁰⁰. La primera consistía en una reducción del 20 por ciento para aquellos contribuyentes que iniciaran una nueva actividad y no fuera de temporada o ejercida con anterioridad⁷⁰¹. La segunda reducción ascendía al 10 por ciento aplicable a las actividades acogidas a la estimación objetiva por signos, índices o módulos. La citada disposición era compatible con la aplicación de las reducciones establecidas por otras normas posteriores⁷⁰². Un segundo grupo de reducciones sobre el rendimiento neto se referían a las actividades agrícolas y ganaderas en

⁶⁹⁹ A este respecto los módulos de promedio son los siguientes: Módulo personal empleado-asalariado, Módulo personal empleado- no asalariado, Módulo mesas, Módulo máquinas recreativas tipo A y B, Módulo potencia eléctrica, Módulo consumo de energía eléctrica, Módulo superficie del horno, Módulo superficie del local, Módulo mesas, Módulo longitud de barra, Módulo número de habitantes, Módulo carga de elementos de transporte, Módulo plazas, Módulo asientos, <módulo potencia fiscal del vehículo y Módulo distancia recorrida .

⁷⁰⁰ En este sentido CARBAJO VASCO señala que esta disposición trae causa en <<la situación de crisis económica sufrida en 1992 y que se mantendrá, al menos durante 1993 y 1994 ha obligado al Gobierno a adoptar determinadas medidas de recuperación económica, concretadas en el Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero de medidas Urgentes sobre Materias presupuestaria, tributarias, financieras y de empleo>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p. 322.

⁷⁰¹ Esta reducción fue de aplicación entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1994 durante los tres años siguientes a la fecha de inicio de la nueva actividad.

⁷⁰² La compatibilidad de las reducciones establecidas en el Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas Urgentes sobre Materias presupuestaria, tributarias, financieras y de empleo se refería al 9 por ciento durante 1994 establecido por la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994. Así como, la reducción del 8,5 por ciento durante 1985 establecido en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social.

estimación objetiva. El establecimiento de estas reducciones se fundamentaba en el Real Decreto 2414/1994, de 16 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en materia de actividades agrícolas y ganaderas, rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta y cuantía de los pagos fraccionados. Esta regulación excluyó a las actividades agrícolas y ganaderas de la estimación objetiva por coeficientes con la consiguiente incorporación a la modalidad de signos índices y módulos con la posibilidad de aplicar reducciones específicas. El desarrollo de dicha regulación se realizó a través de orden ministerial publicada al efecto al igual que para el resto de actividades económicas. Posteriormente, merece destacarse el establecimiento por orden ministerial de una serie de reducciones vinculadas a la adquisición de gasóleo agrícola (35 por ciento del precio de adquisición), fertilizantes y plásticos (15 por ciento del precio de adquisición)⁷⁰³. La particularidad de estas reducciones se basaba en que se aplicaban sobre el rendimiento neto previo y eran compatibles con las aplicables al rendimiento neto de módulos⁷⁰⁴. Las reducciones aplicables sobre el rendimiento neto de módulos en las actividades agrícolas y ganaderas diferían en su cuantía con el resto de sectores afectados por la estimación objetiva. El Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica

⁷⁰³ Véase a este respecto, la Orden EHA/3718/2005, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2006 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica para las actividades agrícolas y ganaderas la tabla de amortización de la modalidad simplificada del método de estimación directa (Boletín Oficial del Estado, núm.287, de 1 de diciembre de 2005). También la Orden EHA/493/2006, de 27 febrero, por la que se modifica la Orden EHA/3718/2005, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2006, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen Especial Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica para las actividades agrícolas y ganaderas la tabla de amortización de la modalidad simplificada del método de estimación directa (Boletín Oficial del Estado, núm.50, de 28 de febrero de 2006).

⁷⁰⁴ En este caso puede ser aplicada la reducción del 2 por ciento sobre el rendimiento neto de módulos durante el ejercicio 2006. Adicionalmente, cabe señalar que las reducciones sobre el rendimiento neto previo señaladas convivieron con las del 2 por ciento (actividades agrícolas y ganaderas iniciadas en 2008) y del 3 por ciento (actividades desarrolladas en 2007) sobre el rendimiento neto de módulos. Todo ello de acuerdo a la Orden EHA/3462/2007, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2008, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm. 287, de 30 de noviembre de 2007) y la Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.288, de 29 de noviembre de 2008).

estableció una reducción del 15 por ciento sobre el rendimiento neto aplicable a las actividades económicas en estimación objetiva por módulos, signos o índices para el año 1996⁷⁰⁵. La citada reducción se mantuvo para los dos ejercicios siguientes a través de normas dictadas al efecto⁷⁰⁶. También, la citada ordenación contempló una reducción específica para las actividades económicas acogidas a la estimación objetiva y la suspensión temporal de la aplicación del módulo de personal asalariado para la determinación del rendimiento neto⁷⁰⁷. De la misma manera, la regulación contemplada por la Ley 64/1997, de 26 de diciembre, por la que se regulan incentivos en materia de Seguridad Social y de carácter fiscal para el fomento de la contratación indefinida y la estabilidad en el empleo suspendió la aplicación del módulo de personal asalariado para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva por la formalización de contratos indefinidos o cuando se transformaran en éstos los de carácter temporal⁷⁰⁸. Finalmente, la Ley 66/1997,

⁷⁰⁵ Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (Boletín Oficial del Estado, núm.139, de 8 de junio de 1996). La citada disposición fue compatible con la reducción del 20 por ciento establecida por el Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas Urgentes sobre Materias presupuestaria, tributarias, financieras y de empleo para las actividades que se hubieran iniciado entre el 31 de diciembre de 1993 y el 31 de diciembre de 1994 excepto las de temporada.

⁷⁰⁶ La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social prorrogó dicha reducción para el ejercicio 1997. Mientras que la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del orden social prorrogó la citada reducción para el año 1998.

⁷⁰⁷ De acuerdo al Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica no se computaban como personas asalariadas en el ejercicio 1996 a efectos de aplicación de la modalidad de signos, índices o módulos, a los trabajadores contratados por tiempo indefinido a partir del día 9 de junio de 1996 fecha de entrada en vigor de dicha disposición. Esta medida fue prorrogada por la disposición final octava de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social, desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 1997.

⁷⁰⁸ La Ley 64/1997, de 26 de octubre, por la que se regulan incentivos en materia de Seguridad Social y de carácter fiscal para el fomento de la contratación indefinida y la estabilidad en el empleo (Boletín Oficial del Estado, núm.312, de 30 de diciembre de 1997) estableció unos incentivos fiscales a la contratación indefinida realizada a partir del 17 de mayo de 1997. Esta era la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 9/1997, de 16 de mayo, por el que se regulan incentivos en materia de Seguridad Social y de carácter fiscal para el fomento de la contratación indefinida y la estabilidad en el empleo (Boletín Oficial del Estado, núm.118, de 17 de mayo de 1997) y los veinticuatro meses siguientes. La aplicación de esta medida estaba condicionada a que los trabajadores fueran jóvenes desempleados menores de treinta años, desempleados inscritos en la oficina de empleo por un período de al menos doce meses y desempleados mayores de cuarenta y cinco años. El contrato debía celebrarse a tiempo completo por escrito y de acuerdo al modelo establecido al efecto. También, la Ley 64/1997, de 26 de octubre, por la que se regulan incentivos en materia de Seguridad Social y de carácter fiscal para el fomento de la contratación indefinida y la estabilidad en el empleo estableció el citado beneficio para la transformación en indefinidos de los contratos de duración determinada, contratos en prácticas, de relevo y de sustitución por anticipación de la edad de

de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social suprimió la estimación objetiva por coeficientes. La consecuencia desprendida de esta modificación normativa es la identificación de la estimación objetiva con la determinación del rendimiento neto mediante signos, índices o módulos. La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social estableció una reducción del 7 por ciento aplicable con carácter general sobre el rendimiento neto determinado por la estimación objetiva⁷⁰⁹. Esta regulación estableció la técnica genérica de aplicación de las reducciones sobre el rendimiento neto en estimación objetiva que será aplicada por las regulaciones posteriores del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁷¹⁰. Las instrucciones para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva se establecieron en la Orden Ministerial de 13 de febrero de 1998, por la que se da cumplimiento para 1998 y 1999 a lo dispuesto en los artículos 22, apartado primero y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 37, 38, 39 y 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. De esta manera el rendimiento neto determinado a través de signos, índices y módulos se regulaba a través de órdenes ministeriales aprobadas con carácter anual. La convergencia de las actividades económicas en estimación objetiva en materia de reducciones se produjo con la aprobación de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrollan para el año 2010 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen

jubilación. Dicha modificación debía realizarse entre el 17 de mayo de 1997 y los 24 meses siguientes.

⁷⁰⁹ El artículo 22.1 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Boletín Oficial del Estado, núm.313, del 31 de diciembre de 1998), estableció que <<los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el régimen de estimación objetiva, podrán reducir el rendimiento neto obtenido en 1999 en los siguientes porcentajes (...). a) Con carácter general, en un 7 por 100>>. En cualquier caso, conviene señalar que esta medida era incompatible con la aplicación de otra reducción del rendimiento neto. En idénticos términos se recogió en el artículo 2 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social.

⁷¹⁰ El artículo 22.1 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social estableció que <<los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el régimen de estimación objetiva, podrán reducir el rendimiento neto obtenido en 1999 en los siguientes porcentajes...b) Cuando en 1999 se produzca un aumento de plantilla, al menos, de 0,75 persona asalariada respecto a 1998, en un 12 por 100>>. En cualquier caso conviene señalar que esta medida era incompatible con la aplicación otra reducción del rendimiento neto. De esta misma manera, se recogió en el artículo 2 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social.

especial del Impuesto sobre el Valor Añadido⁷¹¹. Esta disposición estableció una reducción del 5 por ciento sobre el rendimiento neto de módulos aplicable a todas las actividades en estimación objetiva a partir del ejercicio de 2009. Así mismo, las órdenes ministeriales establecieron distintas fases para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva. Las fases que conforman la determinación del rendimiento neto son las siguientes. Primera, rendimiento neto previo. Segunda, rendimiento neto minorado. Tercera, rendimiento neto de módulos y cuarta, rendimiento neto de actividad. La disposición vigente aprobada por Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido mantuvo el mismo procedimiento desde su establecimiento inicial. Por su interés con el objeto de estudio de nuestro trabajo analizamos a continuación esta última⁷¹². La citada disposición al igual que sus antecesoras reguló por una parte las instrucciones aplicables a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales. De otra a las normas específicas referidas al resto de actividades económicas. Si bien, las instrucciones para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas en ambas modalidades son iguales solamente diferían de forma específica en algunos aspectos. Por todo ello se analizan de forma conjunta a la vez que se incide en las especialidades de cada una de ellas. Las instrucciones comunes para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas estimación objetiva se compone de una serie de fases que analizamos a continuación. El primer procedimiento consiste en la determinación del rendimiento neto previo. Éste se determinará mediante la multiplicación del número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad por los rendimientos asignados a cada módulo específico de la actividad contemplada en la Orden Ministerial. El rendimiento neto previo será

⁷¹¹ Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrollan para el año 2010 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.26, de 30 de enero de 2010). La citada reducción comenzó a recogerse en todas las órdenes ministeriales dictadas al efecto en materia de estimación objetiva desde el ejercicio 2009.

⁷¹² Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.288, de 30 de noviembre de 2019).

la suma de los productos obtenidos correspondientes a cada módulo. En el supuesto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales se multiplicarán los índices correspondientes a cada tipo de producto, servicio, transformación, elaboración o manufactura aprobados por la Orden en este momento examinada sobre los ingresos obtenidos⁷¹³. El ingreso se refiere al valor de los productos naturales, vegetales o animales utilizados en la producción según el precio de mercado en el momento de su incorporación a dicho proceso. También se incluyen los ingresos correspondientes al autoconsumo, subvenciones e indemnizaciones. Finalmente, cabe señalar que en ambas modalidades analizadas, la Administración tributaria podrá reducir dicho rendimiento cuando se produzcan circunstancias excepcionales que afecten a la actividad económica⁷¹⁴. El segundo procedimiento consiste en la determinación del rendimiento neto minorado. Éste es el resultado de reducir el rendimiento neto previo en el importe de los incentivos al empleo y a la inversión. La minoración por incentivos al empleo se realiza multiplicando la cuantía del rendimiento anual del módulo personal asalariado por el coeficiente de minoración aplicable⁷¹⁵. La minoración por incentivos a la inversión posibilita la reducción del rendimiento neto previo de la actividad en el importe correspondiente a la depreciación efectiva por el inmovilizado material o intangible afecto a la misma por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. El importe de la depreciación efectiva se determinará utilizando la tabla de amortización incluida en la Orden comentada. Por lo que se refiere a la

⁷¹³ En el rendimiento neto previo de actividades agrícolas, ganaderas y forestales se computarán como ingresos los derivados de: ventas, trabajos, servicios y actividades accesorias realizadas. En el caso de pagos en especie se computará tanto la valoración fiscal de dicha retribución como el ingreso a cuenta correspondiente a la misma siempre que no se hubiera repercutido al titular de la actividad económica. También se incluyen las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones así como el autoconsumo. Este último concepto comprende las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo destino sea el uso o consumo particular del titular de la actividad o miembros de la unidad familiar (autoconsumo interno), así como las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a otras personas de forma gratuita (autoconsumo externo). La valoración fiscal en ambos casos se debe realizar por el valor normal de mercado de los bienes o servicios cedidos.

⁷¹⁴ Las circunstancias excepcionales que afecten a la actividad se refieren a incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial que supongan alteraciones o anomalías graves en el desarrollo de la actividad. También se encuentran en estos supuestos a la situación de incapacidad temporal sobrevenida del titular de la actividad que no tenga otro personal empleado.

⁷¹⁵ El coeficiente de minoración se encuentra constituido por la suma de los coeficientes siguientes: coeficiente por incremento del número de personas asalariadas y coeficiente por tramos del número de unidades del módulo personal asalariado.

determinación del rendimiento neto minorado de actividades agrícolas y ganaderas se obtiene a partir de la deducción sobre el rendimiento neto previo de los importes correspondientes a la amortización por depreciación efectiva del inmovilizado material e intangible que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia, de acuerdo a la tabla de amortización contenida en orden analizada. Cabe resaltar que las actividades forestales no serán objeto de aplicación de la tabla de amortización al respecto. El tercer procedimiento consiste en la determinación del rendimiento neto de módulos. Éste se determinará aplicando los índices correctores sobre el rendimiento neto minorado de la actividad. Los índices correctores pueden aplicarse con carácter general a todas las actividades y particularmente a determinados sectores económicos (índices especiales)⁷¹⁶. Los índices aplicables con carácter general son los siguientes: índice para empresas de pequeña dimensión⁷¹⁷, índice de temporada⁷¹⁸, índice corrector de exceso⁷¹⁹ y el índice por inicio de nuevas actividades⁷²⁰. Por lo que se refiere a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, el rendimiento neto de módulos se obtiene aplicando sobre el rendimiento neto minorado los índices correctores correspondientes a la actividad que son los siguientes: índice por utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades

⁷¹⁶ Los índices correctores de carácter especial son los referidos a las actividades de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública, actividad de transporte por auto-taxis, actividad de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, actividad de transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas y actividad de producción de mejillón en batea.

⁷¹⁷ El índice corrector para empresas de pequeña dimensión resulta aplicable a aquéllas que cumplan los siguientes requisitos: Primero. El titular de la actividad sea persona física. Segundo. El ejercicio de la actividad se realice en un único local. Tercero. La actividad no debe de disponer de más de un vehículo afecto a la actividad y que no supere los 1.000 kilos de capacidad de carga. Cuarto. La actividad no debe de disponer de más de dos personas asalariadas.

⁷¹⁸ El índice corrector de temporada se aplicará a las actividades desarrolladas durante un determinado período de tiempo. Éste puede consistir en ciertos días continuos o alternos siempre que el total no exceda de ciento ochenta días por año. El índice corrector se aplicará en función de la duración de la temporada en la que se realiza la actividad.

⁷¹⁹ El índice de exceso se aplicará si el rendimiento neto minorado una vez aplicados los índices anteriores superase las cuantías establecidas para dicha actividad. El índice consiste en multiplicar 1,30 sobre el exceso del rendimiento establecido.

⁷²⁰ El índice por inicio de nuevas actividades se aplicará a los contribuyentes que hubieran iniciado nuevas actividades. Éstos podrán aplicar en el primer ejercicio un índice corrector del 0,80 y del 0,90 si se trata del segundo sobre dicho rendimiento.

agrícolas⁷²¹, índice por utilización de personal asalariado⁷²², índice por cultivos realizados en tierras arrendadas⁷²³, índice por piensos adquiridos a terceros en más del 50 por ciento⁷²⁴, índice por actividades de agricultura ecológica⁷²⁵, índice por cultivos en tierras de regadío que utilicen energía eléctrica⁷²⁶, índice por empresa con rendimiento neto minorado no superior a 9.447,91 euros⁷²⁷ y el índice por determinadas actividades forestales⁷²⁸. La cuarta y última fase también deriva del contenido de la Orden analizada que consiste en la determinación del rendimiento neto de la actividad. Éste será el resultado de disminuir el rendimiento neto de módulos en la cuantía de la reducción general del 5 por ciento⁷²⁹. Adicionalmente existe una reducción del 20 por ciento

⁷²¹ El índice de utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas se aplicará el índice 0,75 sobre dicho rendimiento. Éste se aplicará cuando en las actividades agrícolas se utilicen exclusivamente medios de producción ajenos sin considerar el suelo.

⁷²² El índice por utilización de personal asalariado se aplicará cuando en la actividad se utilice personal asalariado cuyo coste supere el 10 por ciento del volumen total de ingresos. Este índice se aplicará en función del porcentaje que represente el coste del personal asalariado en relación con el volumen total de ingresos de la actividad.

⁷²³ El índice por cultivos realizados en tierras arrendadas se aplicará un índice del 0,90 sobre dicho rendimiento. Este índice se aplicará cuando los cultivos se realicen en todo o en parte en tierras arrendadas. La reducción se aplicará a la parte del rendimiento neto minorado de la actividad que proceda de dichos cultivos.

⁷²⁴ El índice por piensos adquiridos a terceros en más del 50 por ciento. Este índice se aplicará cuando en las actividades ganaderas se alimente el ganado con piensos y otros productos para la alimentación adquiridos a terceros, que representen más del 50 por ciento del importe total de los consumidos. El índice aplicable será del 0,75 sobre dicho rendimiento en las actividades de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura. Mientras que será del 0,95 sobre dicho rendimiento en el resto de actividades ganaderas.

⁷²⁵ El índice por actividades de agricultura ecológica se aplicará el 0,95 sobre dicho rendimiento. Este índice se aplicará cuando la producción cumpla los requisitos establecidos en la normativa legal vigente de las Comunidades Autónomas, así como por el Real Decreto 1852/1993, de 22 de octubre, sobre producción agrícola ecológica y su indicación en los productos agrarios y alimenticios (Boletín Oficial del Estado, núm.283, de 26 de noviembre de 1983).

⁷²⁶ El índice por cultivos en tierras de regadío que utilicen energía eléctrica se aplicará un 0,80 sobre dicho rendimiento. Este índice se aplicará cuando los cultivos se realicen en todo o en parte en tierras de regadío y el consumo eléctrico diario medio facturado en kilo-Watios/hora sea 2,5 veces superior al realizado en dos meses del mismo período impositivo. Además se exige que el contribuyente o comunidad de regantes se encuentren inscritos en el registro de la oficina gestora de impuestos especiales establecido por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado, núm.312, de 29 de diciembre de 1992).

⁷²⁷ El índice por empresa con rendimiento neto minorado no superior a 9.447,91 euros se aplicará el 0,90 sobre dicho rendimiento. Este índice se aplicará cuando la suma de los rendimientos netos minorados del conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas por el contribuyente no supere la cantidad de 9.447,91 euros anuales.

⁷²⁸ El índice corrector en determinadas actividades forestales se aplicará el 0,80 sobre los rendimientos procedentes de dichas explotaciones. Las fincas deberán gestionarse de acuerdo a planes técnicos de ordenación de montes, dasocráticos o de repoblación forestal aprobados por la Administración competente. Además el período de producción medio deberá ser igual o superior a veinte años dependiendo del tipo de especie.

⁷²⁹ De acuerdo a la disposición adicional primera de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del

aplicable a las actividades económicas desarrolladas en el término municipal Lorca⁷³⁰. El resultado obtenido por la aplicación de las reducciones anteriores podrá disminuirse como consecuencia de gastos extraordinarios ocasionados por circunstancias excepcionales⁷³¹. Finalmente, el rendimiento neto resultante deberá incrementarse en el importe correspondiente a otras percepciones empresariales obtenidas por el contribuyente como las subvenciones corrientes y de capital⁷³². Por lo que se refiere a la determinación del rendimiento neto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales se obtiene a partir de la aplicación de la reducción general del 5 por ciento sobre el rendimiento neto de módulos. Además existe una reducción del 25 por ciento aplicable sobre el resultado del rendimiento neto anterior a favor de los jóvenes agricultores⁷³³. El resultado obtenido por la aplicación de las reducciones anteriores podrá disminuirse como consecuencia de gastos extraordinarios ocasionados por circunstancias excepcionales.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁷³⁰ Según la disposición adicional cuarta de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁷³¹ Según el Anexo III de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, el rendimiento neto podrá disminuirse en el importe de los gastos ocasionados por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales ajenas al proceso normal de la actividad económica. Esta circunstancia se deberá comunicar a la Administración tributaria en el plazo de treinta días desde la fecha en que se produzca el hecho aportando la justificación de las indemnizaciones a percibir por la alteración patrimonial de acuerdo al artículo 37.4.3º del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

⁷³² Los rendimientos generados de forma irregular se refieren a las subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables, de acuerdo al Anexo III de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. También se incluyen las indemnizaciones percibidas por cese de la actividad y las correspondientes a sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

⁷³³ La reducción por los agricultores jóvenes (mayores de dieciocho años y menores de cuarenta años) o asalariados agrarios podrá aplicarse durante los cinco años siguientes a su primera instalación de acuerdo al Anexo I, núm.3 de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. La actividad agrícola deberá calificarse como prioritaria y acreditarse por el titular la realización de un plan de mejora conforme a lo previsto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (Boletín Oficial del Estado, núm.159, de 5 de julio de 1995).

Como se ha podido comprobar, las normas aplicables para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva se contienen en la orden ministerial publicada al efecto. Finalizado el análisis de la determinación del rendimiento neto de las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y resto de explotaciones económicas en estimación objetiva corresponde el estudio del rendimiento neto reducido. Éste se determinará por aplicación de las reducciones sobre la renta neta de las actividades económicas en estimación objetiva. Las reducciones aplicables son las referidas a rendimientos generados en un período superior a los dos años y rentas no exentas inferiores a los importes establecidos al efecto. El rendimiento neto reducido de actividad determinado en estimación objetiva es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.2. La determinación del rendimiento neto reducido

Las reglas que posibilitan la determinación del rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva se contienen en la orden ministerial publicada al efecto. Una vez analizada la configuración normativa de dicho rendimiento corresponde el estudio de las reducciones sobre dichas rentas. En este caso, las normas aplicables a las reducciones sobre el rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva se encuentran reguladas en la ley del Impuesto. La aplicación de la reducción sobre la renta neta posibilita la obtención del rendimiento neto reducido. Éste es un componente de la “renta gravable”. La renta de esta forma determinada se integrará junto con el resto de rendimientos netos reducidos generados en el período impositivo. La agrupación de todos los rendimientos así conformados posibilita la determinación de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El análisis de las reducciones sobre los rendimientos netos de actividades económicas en estimación objetiva tiene como referencia a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. La regulación señalada estableció un procedimiento para conseguir la atenuación de la carga tributaria de un rendimiento generado irregularmente en el tiempo pero que se materializaba en

un determinado período impositivo junto con las rentas regulares. En este caso, las reducciones sobre las rentas de actividades económicas en estimación objetiva seguían el criterio general aplicable al resto de los rendimientos basado en la generación irregular de los ingresos. La articulación normativa se realizó mediante el establecimiento de una regla general y normas particulares. La norma general establecía una reducción de un 30 por ciento sobre los rendimientos netos de actividad generados en un período superior a los dos años. Las reglas particulares se referían a la calificación reglamentaria del rendimiento como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo y se imputaran a un solo período impositivo⁷³⁴. En este caso se consideraban rendimientos generados de forma irregular a las subvenciones de capital para la adquisición de inmovilizado no amortizable, indemnizaciones por cese de actividades económicas, premios literarios, artísticos o científicos sin exención en el Impuesto y ayudas percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida. La Ley 46/2002, de 18 de julio, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no residentes realizó una modificación sobre la aplicación de las reducciones sobre los rendimientos netos. Esta ordenación elevó las reducciones sobre los rendimientos netos generados de forma notoriamente irregular en el tiempo con carácter general hasta el 40 por ciento aplicables en estimación objetiva. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre patrimonio mantuvo el 40 por ciento de reducción sobre los rendimientos netos de actividades económicas generados de forma irregular en el tiempo en estimación objetiva. También esta ordenación recogió reglamentariamente a los supuestos calificados como notoriamente irregulares de la regulación anterior⁷³⁵. La Ley

⁷³⁴ Según artículo 24 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷³⁵ El artículo 25 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero establecía que *<<a efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en único período impositivo: a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del*

29/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2010 estableció una reducción del 20 por ciento sobre el rendimiento neto por creación y mantenimiento del empleo aplicable en estimación objetiva y directa⁷³⁶. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias disminuyó el coeficiente reductor de carácter general aplicable sobre los rendimientos íntegros irregulares de actividades económicas. Esta regulación estableció dicha reducción en el 30 por ciento a la vez que fijó nuevos límites para su aplicación. El límite consistía en que la cuantía del rendimiento neto de actividad no podía superar el importe de los 300.000 euros⁷³⁷. Un aspecto relevante de la regulación comentada es la incorporación de una nueva reducción por obtención de rendimientos de actividades económicas aplicable a la estimación directa y objetiva. El requisito exigido para su aplicación se refería a contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros incluidas las de la propia actividad económica. La citada reducción era aplicable a la totalidad de actividades económicas que determinara su rendimiento neto en estimación objetiva. El rendimiento neto reducido se determina por aplicación de las reducciones sobre la renta neta de las actividades económicas en estimación objetiva. Las reducciones aplicables son las referidas a rendimientos generados en un período superior a los dos años y rentas no exentas inferiores a los importes establecidos al efecto. El rendimiento neto reducido de actividad determinado en estimación objetiva es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

inmovilizado no amortizables. b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas. c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas>>.

⁷³⁶ La reducción por creación y mantenimiento del empleo aplicable en estimación objetiva y directa establecida en el 2009 se aplicó hasta el ejercicio 2014, como se ha puesto de relieve anteriormente.

⁷³⁷ La obtención de distintos rendimientos de carácter irregular cuyo importe supere los 300.000 euros implicará la distribución proporcional de la reducción entre dichas rentas.

V. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

Las ganancias y pérdidas patrimoniales constituyen un componente de la renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este caso, el gravamen recae sobre las variaciones patrimoniales puestas de manifiesto en la composición inicial del patrimonio de la persona física⁷³⁸. Ello supone que solamente las ganancias y pérdidas efectivamente “realizadas” son gravadas por el Impuesto con independencia de la forma en que se produzca la alteración patrimonial. Este criterio permite su diferenciación respecto de las ganancias “no realizadas” que no son gravadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁷³⁹. También la diferenciación con el resto de rendimientos gravados por el Impuesto precisa de criterios delimitadores para determinar la naturaleza de las ganancias y pérdidas patrimoniales. El primer criterio empleado para su diferenciación se asienta en la periodicidad de la obtención de la renta y como se ha podido constatar los componentes que cumplen dicho requisito son los rendimientos del trabajo, capital y actividades económicas. Por otro lado, las ganancias y pérdidas patrimoniales se caracterizan por la irregularidad temporal en su obtención. Por tanto, cabe concluir que las ganancias patrimoniales no son rendimientos en un sentido estricto. Sin embargo, la interpretación de dicho requisito debe ser matizada en cuanto que nada impide la materialización periódica de dichas ganancias y pérdidas patrimoniales a partir de un capital inicial con el propósito de obtener

⁷³⁸ Para explicar las alternativas de valoración a efectos tributarios de las variaciones patrimoniales FERNÁNDEZ PÉREZ distingue en primer lugar a <<la valoración entre patrimonio neto inicial y final. Para determinar el aumento de patrimonio neto que se ha producido en el ejercicio habrá de compararse el patrimonio final con el inicial en términos netos, esto es, deduciendo la depreciación sufrida por los bienes de capital en el ejercicio>> en segundo lugar a <<la valoración por sumas de incrementos netos>> que se compone de <<-Renta neta no consumida, esto es, ahorrada en el período, y que puede estar materializada en nuevas inversiones o mantenerse en activos más o menos líquidos. – Transferencias de capital, es decir, los bienes adquiridos en el período a título gratuito a través de donaciones o herencias. No obstante, estas cantidades no suelen estar gravadas en las legislaciones por el impuesto sobre la renta, sino, generalmente, por un impuesto específico sobre transmisiones a título gratuito inter vivos o mortis causa. – Ganancias de capital: son las diferencias que se producen en el valor de los activos (...)>>. En FERNÁNDEZ PÉREZ, A.: <<La imposición sobre la renta de las Personas Físicas (I)>>, ob. cit., p. 655 y ss.

⁷³⁹ Sobre esta cuestión FERNÁNDEZ PÉREZ distingue <<tres grandes grupos, atendiendo a las causas que las originan: -Ganancias de capital puras. – Ganancias de capital originadas por aumentos generales de precios. – Ganancias de capital originadas por disminuciones en los tipos de interés>>. *Ibidem*, pp.661 y ss.

una renta de carácter regular⁷⁴⁰. Adicionalmente conviene recordar la posibilidad normativa de configurar desde un punto de vista jurídico-tributario a la “cesión de capitales” como “ganancias patrimoniales” así como las “ganancias patrimoniales” como “cesión de capitales”⁷⁴¹. De todo ello se deduce la aproximación de los rendimientos del capital y las ganancias o pérdidas patrimoniales en las regulaciones del Impuesto. La segunda nota delimitadora utilizada por los tratadistas se fundamenta en la desaparición o transmisión de la fuente de la que provienen las rentas en los supuestos calificados como ganancias y pérdidas patrimoniales. Mientras que en la obtención de rendimientos de capital supone la permanencia del patrimonio del que derivan dichas rentas. De la misma manera este criterio es insuficiente para explicar la transformación experimentada por el patrimonio como consecuencia de una transmisión porque ésta no implica su desaparición sino solamente su transformación en capital⁷⁴². Por tanto, el patrimonio no desaparece solamente se transforma⁷⁴³. Tan sólo se produce la desaparición

⁷⁴⁰ En este sentido FERNÁNDEZ PÉREZ señala que <<desde el punto de vista económico, las diferencias entre rentas ordinarias y ganancias de capital se derivan de la imposibilidad de prever éstas. Hicks señala que, mientras la renta es recurrente y periódica, las ganancias de capital se presentan inesperadamente y de forma esporádica. De ahí que se excluyan del concepto ganancias de capital a las utilidades provenientes de realizaciones de bienes dentro de una actividad lucrativa, por su carácter habitual y recurrente. No obstante, Goode señala que el carácter esperado o inesperado de la percepción no proporciona una base para una distinción útil. Una gran parte de las ganancias de capital está constituida por la capitalización de los beneficios de las sociedades reinvertidos y otros rendimientos de la inversión perseguidos deliberadamente. Otras ganancias de capital son ocasionales, pero es difícil apreciar esta distinción. Continúa diciendo Goode que no hay forma de determinar si una ganancia concreta es ocasional, así como que las ganancias ocasionales pueden revestir la forma tanto de dividendos como de revalorización del capital>>. *Ibidem*, p. 661.

⁷⁴¹ En este sentido, véase SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.77.

⁷⁴² El Informe sobre la reforma de la Imposición personal definía a las plusvalías <<como el equivalente financiero de una renta de capital acumulada en el valor de un activo durante un período de tiempo>> de esta manera los rendimientos de capital y las variaciones patrimoniales se explican desde una concepción estática y dinámica de los rendimientos para ello califica a las primeras de <<rendimientos corrientes de capital (percibidos en forma de flujos anuales)>> y a las segundas como <<rendimientos acumulados (obtenidos en forma de diferencias interanuales de stock)>>. En Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio, ob. cit., p.83. En este mismo sentido CARBAJO VASCO explica los rendimientos de capital contenidos en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir de la determinación del <<concepto de capital (variable-stock, fija, un patrimonio acumulado), del cual se deriva el rendimiento sometido al impuesto (variable flujo, periódica, que se gasta o ahorra, formando así un nuevo patrimonio acumulado)>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.191.

⁷⁴³ En relación a la regulación de los incrementos y disminuciones de patrimonio de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA señala que <<el legislador tributario español reconduce a incrementos de

del patrimonio del contribuyente en los supuestos de donación, sucesión mortis-causa, pérdida de carácter excepcional y por circunstancias sobrevenidas o fuerza mayor. Todo lo anterior demuestra la correlación entre los rendimientos de capital y las ganancias patrimoniales en el marco de la imposición tributaria. La correspondencia entre los rendimientos y las alteraciones en el patrimonio del contribuyente expuestas requiere un estudio de los antecedentes normativos del gravamen sobre las ganancias y pérdidas patrimoniales. Este análisis posibilitará su diferenciación y delimitación respecto de cada componente de la renta gravado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Inicialmente, las variaciones patrimoniales producidas en el patrimonio del contribuyente han carecido de una terminología única en los diversos gravámenes sobre la renta. Ello se desprende de la utilización en los textos normativos de expresiones como “plusvalías” frente a “minusvalías” así como “incrementos y disminuciones de patrimonio” y más recientemente “ganancias o pérdidas patrimoniales”⁷⁴⁴. Ésta última se encuentra equiparada por algunos tratadistas con las “ganancias y pérdidas de capital” que evoca su estrecha relación con las “rentas del capital”. La diferente terminología empleada en los textos tributarios no ha sido obstáculo para que las alteraciones experimentadas en el patrimonio del contribuyente se encontraran integradas en la noción de renta gravada en las primeras regulaciones. La prueba de esta consideración se encuentra en la Ley Municipal de 20 de agosto de 1870, reguladora del Repartimiento General de Utilidades⁷⁴⁵. A este

patrimonio lo que sólo son incrementos de valor, además de confundir el incremento patrimonial con la mutación patrimonial>>. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<Los polémicos linderos de los impuestos sobre la renta y sobre sucesiones>>, *Tapia*, núm.61, 1991, pp.10 y ss.

⁷⁴⁴ A este respecto DE LA PEÑA VELASCO señala que <<en los países anglosajones se utiliza exclusivamente, tanto en la legislación como en la doctrina la fórmula de “ganancias de capital” (capital gains). Denominación que por otra parte, ha visto cómo se extendía su uso en algunos Estados del área latina, y hoy en día no es nada infrecuente encontrar autores o legislaciones que emplean el referido término. Por el contrario, en los países del mundo latino, la mayor parte de la doctrina y las legislaciones emplean mayoritariamente la expresión “plusvalías” por otro lado la más tradicional, si bien son bastante habituales otras denominaciones como pueden ser las de “incrementos patrimoniales” o “incrementos o aumentos de valor”>>. En DE LA PEÑA VELASCO, G.: <<Consideraciones en torno a la noción de incremento y disminución de patrimonio, en el I.R.P.F.>>, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, 1981, p.576.

⁷⁴⁵ En este sentido GOTA LOSADA recoge el texto legal del Repartimiento General de Utilidades al señalar que <<se comprenderán como utilidades:(...) h) Los beneficios de los negocios de especulación, cualquiera que sea su forma y objeto y las ganancias de los juegos de azar>>. En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del Impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p.166.

respecto GOTA LOSADA señala que este gravamen recaía sobre <<la suma de un conjunto de rendimientos procedentes de diversas fuentes, que prácticamente comprenden la totalidad de la renta>>⁷⁴⁶. A esta misma conceptualización respondían los primeros proyectos de reforma tributaria entre los que se encontraba el “Impuesto de rentas y ganancias” elaborado por CALVO SOTELO en 1926⁷⁴⁷. Posteriormente, la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta recogía el tratamiento de las <<ganancias verificadas con menos de tres años>> a las que equiparaba con el resto de los componentes para su tributación en dicho gravamen⁷⁴⁸. Ésta regulación distinguía entre “ganancias” y los “incrementos de patrimonio”. Estos últimos se encontraban excluidos de gravamen en la regulación examinada pero se sometían a imposición en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁷⁴⁹. El gravamen sobre las “ganancias” se configuraba sobre los beneficios obtenidos de negocios de carácter especulativo realizados por el contribuyente. A partir de esta regulación se recogieron en los textos normativos la articulación del gravamen sobre las “ganancias”. Éstas se

⁷⁴⁶ *Ibidem*, p.166.

⁷⁴⁷ Como señala GOTA LOSADA el proyecto del Impuesto de rentas y ganancias definía la renta del modo siguiente <<son rentas y ganancias, en general, todas las sumas de dinero, así como los bienes, derechos, prestaciones y disfrutes cambiables por dinero que afluyen durante un año al haber de una persona, ya con el carácter de retribución de trabajos o servicios, ya con devengos periódicos, o como producto (frutos, intereses, beneficios, primas, incrementos o accesiones) de otros bienes poseídos o explotados por el adquirente (...)>>. *Ibidem*, p.188.

⁷⁴⁸ La Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta señalaba en el último apartado del artículo 7 que <<no obstante, se considera como renta imponible la ganancia obtenida de la enajenación de un patrimonio, mobiliario o inmobiliario, siempre que su adquisición se haya verificado con menos de tres años de antelación, y habida cuenta del valor del dinero en entrambas fechas>>. Cabe señalar, a este respecto que las ganancias verificadas con menos de tres años de antelación hace referencia a las ganancias especulativas. Sobre este particular BLASCO DELGADO señala que <<por ganancias especulativas se ha entendido tradicionalmente las que se generaban en la transmisión que de los diversos bienes se efectuaban con una cierta proximidad temporal a su adquisición. El lapso se establecía, normalmente, de un modo arbitrario, y la Ley de 20 de diciembre de 1932 lo fijó en tres años. De este modo, el resto de las ganancias de capital, al no merecer la calificación de especulativas quedaban al margen de tributación en el ámbito de la Contribución de la Renta>>. En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.34.

⁷⁴⁹ Por su parte, el primer apartado del artículo 7, de la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta establecía que <<no se comprenderán como ingresos constitutivos de renta los incrementos de patrimonio provenientes de: a) Herencias, legados y donaciones. b) Premios de la Lotería nacional. c) Cobro de capitales por razón de contratos de seguros; y d) Adquisiciones de patrimonios a título oneroso>>. La redacción de este precepto permite distinguir a BLASCO DELGADO entre incremento de patrimonio y ganancia de manera que <<la nota que parecía caracterizar el incremento de patrimonio era la entrada de un elemento nuevo en el patrimonio del sujeto pasivo, mientras que el término ganancias se reservaba para las que se producían en la enajenación de un bien que ya formaba parte del referido patrimonio>>. *Ibidem*, p.33.

configuraban como una renta de carácter excepcional en contraposición a los rendimientos regulares y periódicos derivados de la prestación laboral o ejercicio empresarial. Sobre esta distinción se articuló la Contribución sobre beneficios extraordinarios, de 1939 cuyo gravamen recaía en las personas físicas y jurídicas⁷⁵⁰. Posteriormente, la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta incorporó el término de “pérdida” junto a las “ganancias” lo que técnicamente posibilitaba su compensación entre ambas⁷⁵¹. A este respecto BLASCO DELGADO señala que *<< dado que en este precepto se recogía expresamente la posibilidad de compensar las pérdidas de capital, se puede afirmar que pasó a gravarse la renta neta que obtenía el sujeto pasivo >>*⁷⁵². Además, en esta regulación aparecía recogida la expresión de “incremento de patrimonio” que en este caso se utilizaba para realizar una delimitación negativa de los supuestos gravados⁷⁵³. La Ley

⁷⁵⁰ La Ley de 17 de octubre de 1941 estableció la Contribución sobre Beneficios extraordinarios implantada por la Ley de 5 de enero de 1939 disponiendo en su artículo 4 que *<< se consideran beneficios extraordinarios, a los efectos de esta ley, y sin perjuicio de lo que dispone el artículo siguiente: a) Los que excedan del promedio de los obtenidos en el trienio inmediatamente anterior al 18 de julio de 1936 (...). b) Los que excedan del 7 por 100 del capital empleado en los respectivos negocios, cuando se trate de contribuyentes que hubieran dado comienzo al suyo con posterioridad al 18 de julio de 1936 (...). c) La totalidad de los obtenidos por quienes no realizando habitualmente negocios industriales o mercantiles carecieran de capital especialmente asignado a la actividad productora del beneficio >>*. En OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales, segunda parte*, ob. cit., p.278.

⁷⁵¹ La Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta establecía en su artículo noveno que *<< se computarán como ingresos constitutivos de la renta imponible las ganancias obtenidas en la enajenación de activos mobiliarios o inmobiliarios a título oneroso, con menos de tres años de antelación y habida cuenta del valor del dinero entre ambas fechas, excepto cuando tales ganancias se reinviertan dentro del mismo ejercicio, y en la forma que oportunamente se establezca. Las pérdidas que se produzcan en virtud de enajenaciones de activos calculadas en la forma establecida en el párrafo anterior, podrán ser objeto, en su caso, de la compensación establecida en el artículo sexto de esta Ley. Los incrementos no justificados de patrimonio exteriorizados por adquisiciones a título oneroso, sólo se computarán si guardan desproporción con la renta atribuida en los cuatro años anteriores en el que la adquisición tuviera lugar, y siempre dentro del límite de prescripción de la acción para exigir el impuesto >>*.

⁷⁵² En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.39. Sobre la compensación de las ganancias y pérdidas se pronunciaba el artículo sexto de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta al establecer que *<< cuando dentro del mismo ejercicio el sujeto de gravamen perciba ingresos por diversos conceptos las pérdidas habidas en unos serán compensadas con los rendimientos de otros, siempre que el contribuyente justifique suficientemente la cuantía de sus utilidades y quebrantos >>*.

⁷⁵³ La Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta disponía en su artículo octavo que *<< no se comprenderán como ingresos constitutivos de renta los incrementos de patrimonio provenientes de herencias, legados, donaciones, premios de la Lotería Nacional y del Patronato de Apuestas Mutuas deportivas Benéficas, premios nacionales para estimular el desarrollo de la Literatura y las Bellas Artes, y el cobro de capitales por razón*

41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario introdujo el término “plusvalía” junto al de “ganancia” para referirse a la renta obtenida de las enajenaciones de activos mobiliarios o inmobiliarios en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas⁷⁵⁴. La “plusvalía” se refería a las rentas obtenidas de enajenaciones de elementos patrimoniales adquiridos en un plazo comprendido entre uno y tres años⁷⁵⁵. El término “plusvalía” empleado en el citado texto reforzó el carácter especulativo que se había establecido en las primeras regulaciones. Así mismo, los términos “plusvalía” y “pérdidas” conformaron el contenido de renta gravada junto con el resto de rendimientos⁷⁵⁶. De esta manera, el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas sometía a imposición a los ingresos <<obtenidos por las plusvalías>> junto con el resto de los componentes gravados por dicho tributo⁷⁵⁷. Aunque en este gravamen se excluyó la imposición tributaria sobre los incrementos no justificados de patrimonio. Por su parte, el Impuesto sobre las Rentas del Capital configurado como un gravamen a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas equiparó las enajenaciones de

de contratos de seguros o de amortización de cédulas con premio autorizado legalmente. Los restantes incrementos patrimoniales se regirán por lo dispuesto en el artículo noveno>>.

⁷⁵⁴ La Ley de 11 de junio de 1964, de Reforma del Sistema Tributario en su Capítulo IV dedicado a la regulación del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 112 apartado quince que <<constituirán ingresos computables las plusvalías obtenidas en la enajenación que en el ejercicio se realice de activos mobiliarios o inmobiliarios, adquiridos por cualquier título, excepto el de sucesión hereditaria, con menos de uno o tres años de antelación, respectivamente, salvo cuando el producto de la enajenación se reinvierta dentro del mismo ejercicio en la forma que se establezca reglamentariamente. Cuando las enajenaciones de activos mobiliarios o inmobiliarios tengan lugar durante el cuarto trimestre de un año natural, se aceptarán, a los efectos regulados en este número, las reinversiones efectuadas hasta el treinta y uno de marzo inmediato siguiente. Las pérdidas que se produzcan en virtud de enajenaciones de activos, en los casos a que se refiere el párrafo anterior, podrán ser objeto en su caso, de la compensación establecida en el número diez de este artículo, siempre que el producto de la enajenación se reinvierta en la forma prevista en el párrafo anterior y en bienes distintos de los enajenados. Las discrepancias que se produzcan entre la Administración y el contribuyente por razón de los hechos determinantes de las ganancias o pérdidas a que se refiere este número, se someterán a Jurado tributario>>.

⁷⁵⁵ En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.42.

⁷⁵⁶ No así, los incrementos no justificados de patrimonio que continuaban excluidos de gravamen. En este sentido JIMENEZ COMPAREID señala que <<el fundamento teórico de la supresión parecía ser la incongruencia del método con la nueva base del impuesto, exclusivamente formada por los impuestos de producto. Se pensaba que el hallazgo de rentas obtenidas y ocultadas por esta vía no tenía lugar físico en un impuesto general que, aunque personal, también era de producto>>. En JIMENEZ COMPAREID, I.: *Los incrementos no justificados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p.49.

⁷⁵⁷ Según el artículo 112.4 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario.

efectos u otros elementos del activo con las rentas del capital, al ser gravadas en dicho tributo⁷⁵⁸. La regulación posterior de esta materia se realizó a través del Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre medidas coyunturales y de política económica que mantuvo el tratamiento de las ganancias y pérdidas con algunas modificaciones en su conceptualización. Entre las novedades relevantes destacó la distinción entre ganancias a corto y largo plazo que también sería de aplicación a las pérdidas. Esta diferenciación se asentaba en el plazo establecido en las normativas anteriores de uno a tres años lo que implícitamente suponía un tratamiento específico para cada plazo de generación⁷⁵⁹. Pero sin duda, el aspecto más relevante de esta normativa se manifestó en la inclusión de las ganancias a corto y largo plazo en la noción de renta. Ello ponía de relieve la trascendencia del criterio de capacidad económica frente al carácter especulativo de las ganancias para su gravamen⁷⁶⁰. Sin embargo, la diferenciación de las plusvalías asentada en el lapso temporal entre ganancias a corto y largo plazo fue objeto de modificaciones posteriores. El Decreto-Ley 2/1975, de 7 de abril, sobre medidas de política económica y social estableció un nuevo tratamiento de las

⁷⁵⁸ El Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital establecía en su artículo 17 que *<<en los casos de enajenación de los efectos u otros elementos de activo tendrá la consideración de beneficio distribuido la parte del incremento del valor computado en el Impuesto sobre Sociedades determinada por la diferencia que, en su caso, exista entre el valor de enajenación contabilizado y el que realmente tenga en el mercado el elemento enajenado o cedido>>*.

⁷⁵⁹ A este respecto, el Decreto 208/1974, de 25 de enero, por el que se modifica la tributación de las plusvalías en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm.32, de 6 de febrero de 1974) establecía en su artículo 2.1. que *<<las plusvalías obtenidas en la enajenación a título oneroso de activos mobiliarios o inmobiliarios adquiridos por cualquier título con menos de uno o tres años de antelación, respectivamente, a los que será de aplicación el régimen general de los demás ingresos del contribuyente, sin excepción alguna. Las pérdidas que se produzcan en virtud de tales enajenaciones, dentro de los plazos indicados podrán ser objeto de compensación con los demás ingresos del contribuyente en el ejercicio en que aquéllas tengan lugar>>*. Por su parte, el artículo 3.8, de la misma disposición disponía que *<<el importe de las plusvalías obtenidas en las enajenaciones de activos mobiliarios o inmobiliarios adquiridos con más de uno o tres años de antelación respectivamente, se reducirá en un cinco por ciento anual en función del período que exceda del indicado plazo. Este período se calculará computando como años completos los de adquisición y enajenación>>*.

⁷⁶⁰ A este respecto BLASCO DELGADO explica que *<<la fundamentación del gravamen de las plusvalías dejó de estar exclusivamente en su carácter especulativo, tal y como había venido sucediendo hasta 1973, para pasar a apoyarse en la mayor capacidad económica que manifestaba el sujeto pasivo que las obtenía. En este sentido, se sometía a tributación cualquier plusvalía con independencia de su plazo de generación (...)>>*. En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.42.

plusvalías referido al cómputo del plazo temporal de su generación⁷⁶¹. Esta regulación estableció una tributación distinta para las ganancias generadas en un año de las originadas en cinco años⁷⁶². De la misma manera, las pérdidas generadas en un plazo superior a los cinco años desde la adquisición de valores mobiliarios enajenados, no formaban parte del concepto de renta gravado en el Impuesto al no permitirse su compensación con las plusvalías. En cambio, las pérdidas originadas en un plazo inferior al año podían compensarse con el resto de los componentes de la renta siempre que dicho importe se invirtiera en la suscripción de valores mobiliarios⁷⁶³. Finalmente, el Real Decreto-Ley 13/1976, de 10 de agosto, sobre medidas urgentes para estimular la inversión en Bolsa estableció una serie de desgravaciones fiscales. Los incentivos se orientaban a la adquisición de valores mobiliarios con cotización bursátil justificándose dicha medida en la crisis económica padecida anteriormente⁷⁶⁴. También, esta regulación suspendió el régimen tributario de las plusvalías y pérdidas derivadas de la enajenación de valores mobiliarios realizados entre el 1 de enero de 1976 y el 31 de diciembre de 1978. Además la ordenación reseñada exoneró de gravamen a las plusvalías originadas de la enajenación de activos siempre que el importe obtenido se reinvirtiera en el mismo ejercicio en una serie de valores mobiliarios establecidos al efecto.

⁷⁶¹ Decreto-Ley 2/1975, de 7 de abril, sobre medidas de política económica y social (Boletín Oficial del Estado, núm.84, de 8 de abril de 1975).

⁷⁶² El Decreto-Ley 2/1975, de 7 de abril, sobre medidas de política económica y social establecía en su artículo 10 que <<no se estimarán en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas las plusvalías o pérdidas producidas por enajenaciones de valores mobiliarios adquiridos con más de cinco años de antelación a la fecha de transmitirse y realizadas a partir de la fecha de entrada en vigor del presente Decreto-Ley>> por su parte, el artículo 11 de la misma disposición disponía que <<las pérdidas que se produzcan en virtud de enajenaciones de valores mobiliarios en plazo igual o inferior al año, se compensarán con los demás ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, siempre que el importe total de la enajenación se invierta en la suscripción de valores públicos o privados que se coticen en bolsa y se determinen por el Ministerio de Hacienda. No procederá la compensación de pérdidas si la reinversión subsiguiente se realizará en análogos valores a los enajenados, emitidos por la misma persona o entidad. Los plazos de inversión y permanencia, así como los efectos derivados de la inversión parcial del importe total de la enajenación, se determinarán en la misma forma establecida para las plusvalías>>.

⁷⁶³ Sobre esta previsión normativa FERNÁNDEZ JUNQUERA señala que <<con esta medida vuelve a darse un paso atrás, respecto de los avances conseguidos por el Decreto-Ley de 1973, al exigirse otra vez la reinversión del producto de la enajenación para compensar las pérdidas. Pero ahora el legislador es aún más exigente ya que la misma ha de realizarse forzosamente en la suscripción de valores mobiliarios que coticen en Bolsa y que se determinen por el Ministerio. Determinación que se llevó a cabo por Orden de 15 de abril de 1975>>. En FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta*, ob. cit., p.51.

⁷⁶⁴ Real Decreto-Ley 13/1976, de 10 de agosto, sobre medidas urgentes para estimular la inversión en Bolsa (Boletín Oficial del Estado, núm.194, de 13 de agosto de 1976).

Adicionalmente conviene destacar que la medida de carácter temporal citada supuso por primera vez la exclusión de gravamen de las ganancias del concepto de renta gravado por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. Todo lo anterior motivó la reforma Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas⁷⁶⁵. Posteriormente, las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogieron el tratamiento de las ganancias y pérdidas como un componente más del concepto de renta gravado por dicho tributo. Aunque, como se ha puesto de manifiesto, el componente de renta analizado en este momento fue objeto de distintas denominaciones en las sucesivas regulaciones del Impuesto. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas adoptó la denominación de incrementos y disminuciones de patrimonio. Mientras que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias estableció la denominación de ganancias y pérdidas patrimoniales. Sin embargo, conviene señalar que las expresiones empleadas en las regulaciones del Impuesto responden a una misma conceptualización de la “renta gravable” con independencia de la denominación adoptada para su gravamen⁷⁶⁶.

El estudio de la evolución del gravamen sobre las ganancias y pérdidas patrimoniales ha puesto de relieve una diversidad de tratamientos tributarios aplicables en función de la permanencia de los bienes en el patrimonio del contribuyente. A continuación se inicia el estudio de los criterios temporales

⁷⁶⁵ BLASCO DELGADO concluye de esta etapa que <<la gravedad de la situación económica se reflejó en la regulación de las plusvalías, alterándose el proceso que en relación a su gravamen se había iniciado en 1932. En definitiva, en poco tiempo, el caos normativo en torno a la tributación de las plusvalías en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se hizo tan evidente que se reclamaba la rápida modificación del Impuesto>>. En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.55.

⁷⁶⁶ Respecto a la forma de gravar las plusvalías BUSTOS GISBERT las resume en las siguientes: <<1) Crear un impuesto propio para estas rentas (...). 2) Incluir las plusvalías en el IRPF en igualdad con las demás rentas (...). 3) Mantenerlas en el IRPF, pero con un tratamiento diferencial que suele tener en cuenta el número de años transcurridos entre el momento de la compra y el de la venta del activo, si se ha reinvertido o no el importe, y en que se limita la posibilidad de que las minusvalías se resten a los demás ingresos del contribuyente, aunque esta última provisión resulta muy discutible. Las soluciones adoptadas por nuestra legislación a lo largo del tiempo han recorrido todas las posibilidades descritas. Desde no considerarlas una renta, a gravarlas en un impuesto específico que tendría en cuenta el plazo de generación de las plusvalías, hasta integrarlas como una renta más con el resto de los rendimientos del sujeto pasivo>>. En BUSTOS GISBERT, A.: *Lecciones de Hacienda Pública*, ob. cit., p.544.

referidos a la imposición tributaria de las ganancias y pérdidas patrimoniales en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El análisis persigue determinar la relevancia de la permanencia de los bienes en el patrimonio del contribuyente para la determinación del gravamen de las ganancias y pérdidas patrimoniales en las ordenaciones del Impuesto.

1. El gravamen de acuerdo a criterios de carácter temporal

El análisis de la evolución del gravamen sobre las ganancias y pérdidas patrimoniales puso de relieve diversos tratamientos tributarios en función de la permanencia de los bienes en el patrimonio del contribuyente. En este momento corresponde el estudio de la imposición tributaria de las ganancias y pérdidas patrimoniales en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El examen pretende delimitar la relevancia de los criterios temporales para el gravamen de las ganancias y pérdidas patrimoniales en las ordenaciones del Impuesto. El análisis de esta cuestión tiene relevancia porque los apartados analizados anteriormente ponen de manifiesto que la determinación de los rendimientos netos reducidos se asienta en la regularización temporal de las rentas generadas de forma irregular en el tiempo. Los rendimientos netos reducidos referidos a cada fuente de producción de rentas establecido por la ley del Impuesto conforman la “renta gravable”, objeto de nuestro estudio.

La Ley 44/1978 de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas consideraba como renta sujeta a gravamen a la totalidad de los rendimientos netos del sujeto pasivo a los cuales se sumaba los incrementos de patrimonio y se restaba el importe de las disminuciones patrimoniales sin limitación alguna⁷⁶⁷. La configuración normativa así determinada respondía al carácter sintético del gravamen de la renta en la

⁷⁶⁷ A este respecto, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su artículo 22.1 que <<la base imponible se determinará siempre mediante la suma de los rendimientos e incrementos de patrimonio y la deducción de las pérdidas y disminuciones patrimoniales>>. Por su parte, el artículo 21 de la misma regulación establecía que <<si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado dentro de los cinco ejercicios siguientes en la cuantía que el sujeto pasivo estime conveniente>>.

regulación del Impuesto⁷⁶⁸. Sin embargo, la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas introdujo una serie de modificaciones sobre los incrementos y disminuciones de patrimonio. La reforma mantuvo la delimitación de los incrementos de patrimonio pero afectó al sistema de compensación de los rendimientos entre sí y amplió el número de supuestos recogidos en la categoría de incrementos de patrimonio. La ordenación permitía la compensación de los incrementos de patrimonio con las disminuciones patrimoniales. Sin embargo, la regulación citada suprimió la compensación entre los incrementos y disminuciones de patrimonio con los rendimientos. La nueva normativa mantuvo la compensación total entre los rendimientos pero las disminuciones patrimoniales solamente podían compensarse con incrementos de patrimonio generados en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes⁷⁶⁹. La justificación de esta medida como ha señalado RODRÍGUEZ PÉREZ tenía una finalidad recaudatoria y de lucha contra el fraude fiscal originado por la compensación sin limitación alguna entre los diferentes componentes de renta que atenuaban o eliminaban el gravamen del Impuesto⁷⁷⁰. La reforma mantuvo la definición de los incrementos de patrimonio sin embargo modificó el sistema de compensación tributaria que afectó a la configuración sintética del Impuesto. A este respecto FERNÁNDEZ JUNQUERA señala que *<<los incrementos y disminuciones patrimoniales se*

⁷⁶⁸ En este sentido DRAKE DRAKE pone de manifiesto en relación a la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que *<<el nuevo Impuesto sobre la Renta es un tributo de naturaleza personal. lo es porque el impuesto grava la totalidad de la renta del sujeto pasivo, de forma sintética y progresiva, en función de su cuantía y de las circunstancias personales y familiares que concurren en los sujetos pasivos (...)>>*. En DRAKE DRAKE, R.: *<<Un impuesto nuevo>>*, ob. cit., p.12.

⁷⁶⁹ La reforma realizada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se realizó a través de la modificación del artículo 22.1 de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que establecía que *<<la base imponible se determinará mediante la suma de los rendimientos e incrementos de patrimonio y la deducción de las pérdidas y disminuciones patrimoniales. A estos efectos, las disminuciones patrimoniales se deducirán exclusivamente de los incrementos de patrimonio. Si el resultado de la operación anterior fuese negativo, su importe podrá ser trasladado a los cinco ejercicios siguientes hasta ser absorbido por los posibles incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en igual período, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 27 de la presente ley. En ningún caso podrá efectuarse la deducción fuera de dicho plazo mediante la acumulación a disminuciones patrimoniales de ejercicios posteriores>>*.

⁷⁷⁰ Los resultados prácticos de la aplicación del concepto integral de renta posibilitaba que los sujetos pasivos situados en los tramos más altos de renta pudieran reducir su base imponible con disminuciones de patrimonio. De tal forma que el principio de progresividad quedaba en gran medida sin aplicación. Véase a este respecto, RODRÍGUEZ PÉREZ, H.: *<<Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>*, *Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 182, 1986, p.245.

separan radicalmente de los demás rendimientos del Impuesto, con lo cual el concepto sintético de renta perseguido en la Ley de 1978 cede ante otros afanes recaudatorios y de lucha contra el fraude>>⁷⁷¹. La regulación contenida en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mantuvo el tratamiento diferenciado de los incrementos y disminuciones de patrimonio respecto del resto de componentes de la renta. La regulación en este momento comentada se seguía asentado sobre el gravamen de la ganancia neta obtenida de la compensación de los incrementos y disminuciones de patrimonio entre sí. La novedad normativa radicaba en la incorporación de supuestos de no sujeción referidos a incrementos netos de patrimonio generados por un importe inferior a 3.005,06 euros. El incremento neto de patrimonio debía producirse como consecuencia de transmisiones onerosas de bienes o derechos puestos de manifiesto en el año natural. También la regulación reseñada estableció un tratamiento diferenciado de las rentas derivadas de transmisiones onerosas articulado sobre la separación entre ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en el corto o largo plazo⁷⁷². Desde este punto de vista, las ganancias o pérdidas patrimoniales se clasificaban de acuerdo al período de generación entre las originadas a corto y a largo plazo teniendo como referencia el año para distinguir unas de otras. Este es el criterio seguido por esta regulación para distinguir entre renta regular e irregular también aplicable al resto de componentes gravados por el Impuesto. La renta generada en un plazo inferior al año se consideraba regular y la obtenida en un período superior de tiempo era irregular. El tratamiento tributario se basaba en que la mayor permanencia del elemento patrimonial en el patrimonio del contribuyente determinaba una disminución de la imposición tributaria por el Impuesto⁷⁷³. Por el contrario, un menor mantenimiento de la

⁷⁷¹ En FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta*, Lex nova, Valladolid, 1988, pp.142 y ss.

⁷⁷² Los antecedentes sobre el gravamen en función del período de generación de las ganancias patrimoniales se encontraba en el Reino Unido. En este ordenamiento fiscal se inició una nueva etapa a partir de 1965 en el gravamen de las ganancias de capital con la distinción entre las generadas a corto y largo plazo. De tal forma que las ganancias a corto plazo eran calificadas como activos con un período de generación en poder del propietario inferior al año (tributaban en el *Income Tax* y en el *Sur Tax*). Sin embargo, las ganancias a largo plazo tenían un tratamiento especial en los impuestos citados. Además éstas se sometían a un gravamen específico con un tipo impositivo del 30 por ciento.

⁷⁷³ La Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta recogía el tratamiento de las ganancias verificadas con menos de tres años a las que equiparaba con el

propiedad del bien implicaba un mayor gravamen por el tributo por su vinculación con los negocios de carácter especulativo⁷⁷⁴. Sin embargo, el tratamiento tributario de los incrementos y disminuciones patrimoniales comentado se modificó de forma sustancial por el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes, de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica. La exposición de motivos de la citada disposición destacaba la *<<urgente necesidad, para el relanzamiento de nuestra economía, el remover este obstáculo fiscal, liberando de esta cautividad a muchas inversiones, sin que desaparezcan, por otra parte, los incentivos que a la inversión a largo plazo supone el diferimiento de gravamen y la garantía de un tipo fijo>>*. La reforma se enmarcaba en un contexto de fomento y liberalización de la actividad económica complementada con medidas fiscales sobre la tributación del ahorro en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁷⁷⁵. Por todo ello, la regulación en este momento analizada difería del Impuesto al reducir los tipos de gravamen y el período de tiempo computable para la minoración tributaria de los incrementos o disminuciones de patrimonio⁷⁷⁶. La reforma afectó a la determinación del

resto de los componentes para su tributación en dicho gravamen. Por su parte, la Ley de 11 de junio de 1964, de Reforma del Sistema Tributario a través del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas incorporó el término “plusvalía” que reforzó el carácter especulativo de las rentas obtenidas de enajenaciones de elementos patrimoniales adquiridos en un plazo comprendido entre uno y tres años. De la misma manera, el Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre medidas coyunturales y de política económica mantuvo el mismo tratamiento anterior para las plusvalías y pérdidas. Pero por primera vez se distinguía entre las ganancias a corto y largo plazo que también será de aplicación a las pérdidas patrimoniales.

⁷⁷⁴ Como advertía el Informe de reforma del Impuesto de 1998, respecto a la regulación establecida en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas *<<un problema que genera esta calificación es que, como la frontera de la misma es el año contado desde el momento de la adquisición, en ciertas ocasiones un pequeño retraso en la ocurrencia de la variación patrimonial puede generar una importante reducción de la carga fiscal, pues las ganancias patrimoniales calificadas de regulares se integran sin más en la base del tributo, con aplicación del tipo marginal que corresponda, mientras que las calificadas de irregulares siguen un régimen apreciablemente más ventajoso de tributación>>*. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p.115.

⁷⁷⁵ La reforma contenía una serie de medidas urgentes de carácter fiscal que afectaban a distintas normas tributarias. A este respecto, el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes, de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica recogía medidas sobre el fomento del empleo, beneficios fiscales en la sucesión de empresas familiares y vivienda habitual así como la actualización de balances de las empresas a través del pago de un gravamen único del 3 por ciento sobre las revalorizaciones de activos.

⁷⁷⁶ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía la aplicación de porcentajes reductores en función de la permanencia del elemento patrimonial en el patrimonio del sujeto pasivo. De tal forma que, los incrementos y disminuciones patrimoniales quedaban no sujetos, una vez, transcurrido un determinado período de tiempo. El porcentaje reductor variaba en función de la naturaleza del elemento patrimonial. A este respecto, la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de

período temporal que posibilitaba la minoración del gravamen de los incrementos y disminuciones patrimoniales como consecuencia del transcurso del tiempo. A tal fin, la citada ordenación estableció dos tratamientos tributarios para la adquisición de elementos patrimoniales delimitados cada uno de ellos por la entrada en vigor la norma con anterioridad o posterioridad a su publicación⁷⁷⁷. También esta regulación incorporó al Impuesto un sistema de actualización de los valores de adquisición de los bienes transmitidos. Esta medida pretendía evitar el gravamen sobre las plusvalías nominativas generadas por el aumento de valor experimentado por los elementos patrimoniales en períodos inflacionistas por el transcurso del tiempo. Una excepción a la consideración temporal del gravamen sobre los incrementos y disminuciones de patrimonio se encuentra en la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social. Esta regulación incluyó las transmisiones onerosas de elementos afectos a

junio, sobre medidas urgentes, de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica señalaba que <<este esquema cuenta con dos inconvenientes esenciales: de una parte, reduce tanto los incrementos como las disminuciones de patrimonio, con lo cual produce en efecto fiscal contrario a la lógica económica, pues no solo desconoce el efecto de la inflación, sino que también reduce fiscalmente las pérdidas; y de otra, la existencia de un horizonte temporal fomenta el estancamiento de las inversiones, dado que existe un gran incentivo fiscal para mantener la inversión hasta que transcurre el plazo en que se alcanza la no sujeción de los incrementos>>.

⁷⁷⁷ El primer régimen se refería a los incrementos y disminuciones de patrimonio resultantes de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos a partir de la entrada en vigor de esta norma. El nuevo sistema recaía sobre las plusvalías reales obtenidas en un período de tiempo superior a dos años y consistía en la aplicación de un mínimo exento de 1.202,02 euros (200.000 pesetas) y un tipo de gravamen del 20 por ciento. El segundo sistema aplicable a los incrementos y disminuciones de patrimonio resultantes de bienes adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes, de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica. A este respecto BLASCO DELGADO ha distinguido distintos grupos de tributación <<en el primero, que se ha acordado en denominar régimen transitorio provisional, se integran los incrementos y disminuciones de patrimonio procedentes de elementos patrimoniales adquiridos antes del 9 de junio de 1996 que salieron del acervo patrimonial durante 1996, y en el segundo, que se ha calificado como régimen transitorio definitivo, se incluyen los derivados de elementos que habiendo sido adquiridos también con anterioridad al 9 de junio de 1996 dejen o hayan dejado de formar parte del patrimonio a partir de 1 de enero de 1997>>. En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.392. Por otra parte, el régimen transitorio provisional se fundamentaba en la aplicación de los coeficientes reductores de los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto por la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de dichos elementos patrimoniales. Mientras que, el régimen transitorio definitivo se caracterizaba por la aplicación de los coeficientes de actualización del valor de adquisición de los elementos patrimoniales aprobados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Los coeficientes operaban como reductores de los incrementos patrimoniales que se aplicaban a la diferencia obtenida entre el precio de adquisición y de transmisión. De tal forma que, los bienes transmitidos no estaban sujetos cuando hubieran permanecido en el patrimonio del sujeto pasivo hasta el 31 de diciembre de 1996, por un período superior a los ocho, cinco o diez años en función de la naturaleza del elemento patrimonial.

actividades económicas en el rendimiento neto de la estimación objetiva. Sin embargo, las previsiones normativas reseñadas cederán ante nuevos criterios diferenciadores del tratamiento de los incrementos y disminuciones patrimoniales asentados en la mayor o menor permanencia de los bienes en el patrimonio del sujeto pasivo. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias estableció un nuevo cómputo del plazo para determinar la irregularidad de las ganancias y pérdidas patrimoniales⁷⁷⁸. Éstas se consideraban obtenidas a largo plazo cuando se originaban en un período superior a los dos años o fueran calificadas reglamentariamente como generadas de forma notoriamente irregular en el tiempo. Mientras que las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en un plazo inferior a los dos años se consideraban generadas a corto plazo. El tratamiento tributario diferenciado de las ganancias o pérdidas patrimoniales a corto y largo plazo se articuló a través del establecimiento de dos bases imponibles. Una denominada “general” en la que se integraban los rendimientos y ganancias calificados como regulares aplicándolos la tarifa progresiva del Impuesto. Otra designada “especial” en la que se integraban las ganancias calificadas como irregulares y cuyo gravamen era de carácter proporcional⁷⁷⁹. Sin embargo, la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña empresa modificó los plazos referidos a las ganancias y pérdidas patrimoniales para determinar la regularidad o irregularidad de dicha renta. Esta regulación incluyó a las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos en un período superior a un año en la parte especial de la base imponible del Impuesto. Esta medida suponía la reducción del plazo de dos años que se encontraba vigente en la regulación del Impuesto a uno. La justificación de esta medida como puso de

⁷⁷⁸ En este sentido, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias seguía las recomendaciones contenidas en el Informe de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998 al señalar éste que se consideraban <<generados a largo plazo los rendimientos obtenidos en períodos que superen los dos años y las ganancias y las pérdidas patrimoniales generadas en períodos que también superen los dos años>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 1998, ob. cit., p.120.

⁷⁷⁹ A este respecto, el artículo 53.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias disponía que <<la base liquidable especial se gravará al tipo del 17 por 100>>.

relieve la exposición de motivos de la reseñada ordenación se encontraba en <<evitar que la toma de decisiones de inversión del ciudadano se vea drásticamente condicionada por la influencia del plazo previsto en la actual normativa. Efectivamente, el mantenimiento de las inversiones durante más de dos años para conseguir el gravamen previsto para este tipo de rentas puede resultar un plazo demasiado dilatado, por lo que su reducción contribuye a una mayor eficiencia en las decisiones de inversión de los particulares>>. La previsión normativa solamente afectaba a las ganancias y pérdidas patrimoniales. Ello suponía el mantenimiento del período de tiempo bianual para la aplicación de las reducciones en el resto de los rendimientos, lo que provocó la ruptura en el tratamiento unitario de los componentes de la renta. A este respecto PÉREZ DE AYALA BECERRIL ha señalado que esta <<norma que viene a restablecer el plazo de un año como límite para catalogar las ganancias de patrimonio como regulares y las irregulares deja abierto el círculo de la irregularidad de las rentas, al no abordar en el mismo sentido la reducción del plazo bianual fijado por la Ley 40/1998 para la consideración de los rendimientos por concepto de trabajo, capital o actividades económicas de un sujeto pasivo como irregulares>>⁷⁸⁰. La vigente regulación aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio mantuvo el tratamiento anterior para las ganancias y pérdidas patrimoniales. Sin embargo, esta ordenación cambió el criterio de gravamen de las ganancias y pérdidas patrimoniales basado en la permanencia del elemento patrimonial en la propiedad del contribuyente, por otro referido a la existencia o inexistencia de una transmisión⁷⁸¹. La articulación normativa de esta modificación técnica se realizó a través de la incorporación de los conceptos de renta general y del ahorro a efectos de su integración en la base imponible del Impuesto. La renta general integraba a las ganancias y pérdidas patrimoniales que no derivaban

⁷⁸⁰ En PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: <<La obligada vuelta al término anual para los rendimientos irregulares>>, *Impuestos*, t. I, 2001, pp.409 y ss.

⁷⁸¹ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio disponía en su artículo 46. b) que constituyen la renta del ahorro <<las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales>>.

de una transmisión junto con el resto de rendimientos. La renta del ahorro comprendía a las ganancias o pérdidas derivadas de una transmisión y a los rendimientos de capital calificados de netamente mobiliarios. La relevancia de esta regulación se encontraba en la aplicación de la tarifa progresiva del Impuesto a la base liquidable general en la que se integraban los componentes de la renta general. Mientras que en la base liquidable del ahorro se integraban los componentes de la renta del ahorro a quienes les correspondía la aplicación de tipos proporcionales de gravamen. Las reformas sobre las ganancias y pérdidas patrimoniales continuaron con la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas y al impulso de la actividad económica. La reforma implantó un “gravamen especial” sobre las ganancias obtenidas de determinados premios de loterías y apuestas⁷⁸². Entre dichos premios se encontraban a aquellos derivados de sorteos organizados por organismos adscritos a la Administración del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales o la Unión Europea así como los obtenidos de la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles. Las ganancias derivadas de dichos sorteos se encontraban exentas de gravamen en la totalidad de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁷⁸³. Sin embargo, la citada

⁷⁸² La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas y al impulso de la actividad económica modificó la disposición adicional trigésimo tercera de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio que posibilitó el establecimiento de un gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. El apartado primero de la disposición citada establecía que <<estarán sujetos a este Impuesto mediante un gravamen especial los siguientes premios obtenidos por contribuyentes de este impuesto: a) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles. b) Los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en la letra anterior. El gravamen especial se exigirá de forma independiente respecto de cada décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiados>>.

⁷⁸³ En este sentido, cabe señalar el artículo 3.4 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También, el artículo 9.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También, el artículo 7,ñ) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Finalmente, el artículo 7,ñ) de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

reforma los sometió a tributación al nuevo gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. La base imponible del gravamen especial estaba formada por el importe del premio que superase la cuantía exenta de 2.500 euros para apuestas de 0,50 euros. En cambio, cuando la apuesta fuera inferior a dicho importe, la exención se reduciría de forma proporcional. La cuota íntegra se determinaba por la aplicación del tipo de gravamen del 20 por ciento a la base imponible. Los premios sujetos al gravamen especial no se integraban en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En concordancia con lo anterior, las retenciones o ingresos a cuenta aplicados sobre dichos premios no minoraban la cuota líquida ni se tenía en cuenta a efectos de devolución en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁷⁸⁴. También conviene señalar que el resto de premios derivados de juegos y sorteos de azar excluidos del gravamen especial se seguían gravando en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales. En este caso, la renta así obtenida se integraba en la parte general de la base imponible a la que correspondía la aplicación de la tarifa progresiva del Impuesto. Las modificaciones posteriores sobre las ganancias y pérdidas patrimoniales retornaron al criterio temporal para establecer en este caso la exención de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en determinados supuestos. A este respecto se puede señalar el Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa que estableció la exención durante tres años de las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de acciones o participaciones en empresas realizadas desde el 7 de julio de 201⁷⁸⁵. El Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de

⁷⁸⁴ Esta configuración fiscal de las ganancias patrimoniales responde al sistema tributario del Reino Unido analizado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico publicados en 1986 en el que como señala CORONA RAMÓN <<las ganancias de capital que exceden de una cuantía fija determinada, realizadas por particulares, están sujetas a un tipo impositivo del 30 por 100 (...). La ganancia de capital sometida a gravamen es la diferencia entre el coste del activo y el precio de venta>>. En CORONA RÁMON, J.F.: *Tratamiento de las plusvalías en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1987, pp.112 y ss.

⁷⁸⁵ Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por

marzo, de declaración especial y otras medidas tributarias al posibilitar la regularización de la situación tributaria del contribuyente. El procedimiento consistía en la presentación de una declaración de carácter especial que permitía a los obligados tributarios la adecuación voluntaria de sus obligaciones tributarias pendientes con la Administración Tributaria hasta el 30 de noviembre de 2012. También se puede destacar el Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero. La citada disposición estableció la exención parcial de las rentas derivadas de la transmisión onerosa de bienes inmuebles urbanos adquiridos desde el 12 de mayo y hasta el 31 de diciembre de 2012. Las disposiciones señaladas se encontraban justificadas por la urgencia y provisionalidad derivada de la necesidad del relanzamiento de la inversión en un contexto de desaceleración económica. La delimitación del gravamen de las ganancias y pérdidas patrimoniales bajo criterios temporales se manifestó de nuevo con la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas y al impulso de la actividad económica⁷⁸⁶. Esta regulación recuperó el gravamen diferenciado de las ganancias y pérdidas patrimoniales en función del plazo de generación. En este caso, el período temporal de generación determinaba la integración de las ganancias y pérdidas patrimoniales en la base imponible general o del ahorro. La finalidad de esta medida residía en *<<penalizar fiscalmente los movimientos especulativos en la base imponible del ahorro>>* como señalaba el preámbulo de la citada norma. A tal fin, la reforma integró exclusivamente en la base imponible del ahorro a las ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales con un período de generación superior a un año. Mientras que las ganancias patrimoniales provenientes de una transmisión con un período de generación inferior al año se integraban en la base imponible general. De la misma manera se integraban en la base imponible general a las ganancias patrimoniales que no derivaban de una transmisión patrimonial. La regulación anterior incluyó a todas las ganancias

las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa (Boletín Oficial del Estado, núm.161, de 7 de julio de 2011).

⁷⁸⁶ La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas y al impulso de la actividad económica se aplicó a partir del 1 de enero de 2013.

patrimoniales derivadas de una transmisión onerosa en la base imponible del ahorro. La reforma desvirtuó el tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales respecto al resto de los rendimientos porque éstos se encontraban vinculados a la aplicación de reducciones para las rentas generadas de forma irregular en el tiempo⁷⁸⁷. La aplicación de las reducciones sobre los rendimientos netos posibilita la obtención del rendimiento neto reducido como un componente de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El análisis realizado sobre el gravamen de las ganancias y pérdidas patrimoniales de acuerdo a criterios de carácter temporal ha puesto de relieve un tratamiento diferenciado respecto al resto de componentes de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este momento corresponde el estudio de la configuración normativa de las ganancias y pérdidas patrimoniales establecido por las regulaciones del Impuesto. Este análisis pretende delimitar normativamente el contenido de las ganancias y pérdidas patrimoniales a efectos de su integración en el concepto de “renta gravable” del Impuesto.

2. Configuración normativa

El estudio de los criterios de carácter temporal aplicables al gravamen de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puso de manifiesto un tratamiento diferenciado respecto al resto de componentes de la “renta gravable”. En este momento corresponde el análisis de la configuración normativa de las ganancias y pérdidas

⁷⁸⁷ El diferente tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales se manifiesta en la existencia de cinco categorías. La primera se refiere a las ganancias y pérdidas patrimoniales, cuyo período de generación es inferior al año derivadas de una transmisión que se integran en la renta general a la cual se aplica la tarifa del Impuesto. La segunda son aquellas cuyo período de generación es superior al año derivadas de una transmisión que se integran en la renta del ahorro a la cual se aplica el tipo proporcional del 20 por ciento. A la tercera categoría corresponden aquellas no derivadas de una transmisión que se integran en la renta general a la cual se aplica la tarifa del Impuesto. La cuarta categoría se refiere a las ganancias y pérdidas patrimoniales no justificadas que se integran en la renta general a la cual se aplica la tarifa del Impuesto. La quinta y última categoría son las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas de los premios, loterías y apuestas a los que se aplica un gravamen especial del 20 por ciento sobre el importe obtenido.

patrimoniales establecido por las regulaciones del tributo estudiado. Dicho examen pretende delimitar normativamente el contenido de las ganancias y pérdidas patrimoniales a efectos de su integración en el concepto de “renta gravable” del Impuesto.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales se configuraron en las ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un componente más de renta más junto con el resto de los rendimientos⁷⁸⁸. Si bien su denominación ha sido modificada a lo largo de las regulaciones cabe señalar que su definición ha permanecido inalterable⁷⁸⁹. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se definen en las regulaciones del Impuesto como <<las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos>>⁷⁹⁰. El análisis del concepto de ganancia y pérdida patrimonial expuesto precisa el estudio de su definición y contenido. El examen de su definición puede realizarse desde varias perspectivas. La primera requiere como punto de partida la delimitación del concepto de patrimonio establecida en la regulación de su Impuesto⁷⁹¹. La definición de patrimonio se refiere a un conjunto de bienes o derechos de

⁷⁸⁸ Sobre este componente de renta MARTÍN DELGADO señala que <<el concepto de ganancia de patrimonio tiene un carácter residual y de cierre, de manera que se aprecia una tendencia a considerar ganancia de patrimonio toda aquella riqueza en manos del contribuyente, que no puede ser considerada rendimiento o renta imputada>>. En MARTÍN DELGADO, J.M.: <<Ganancias y pérdidas de patrimonio>>, en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p.429.

⁷⁸⁹ La denominación de incrementos y disminuciones de patrimonio ha sido recogida por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas así como, por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Mientras que, la designación de ganancias y pérdidas patrimoniales fue adoptada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias y la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

⁷⁹⁰ De esta manera se ha establecido por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (artículo 31.1) y en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (artículo 33.1). En términos similares se recogió en las regulaciones anteriores del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷⁹¹ El apartado segundo del artículo 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio disponía que <<a los efectos de este impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder>>.

contenido económico contemplados desde una perspectiva estática. En cambio el gravamen de las ganancias y pérdidas patrimoniales se refiere al aspecto dinámico del patrimonio. Teniendo en cuenta ambas consideraciones, las ganancias y pérdidas patrimoniales se pueden delimitar a partir de la existencia de un presupuesto normativo (perspectiva estática) que origina una consecuencia jurídica (perspectiva dinámica) determinante para su calificación⁷⁹². A este respecto PARRONDO AYMERICH señala que <<el precepto legal parte de un antecedente (alteración de la composición del patrimonio) que debe producir una consecuencia (variación en el valor)>>⁷⁹³. La segunda perspectiva de análisis de la definición de ganancias y pérdidas patrimoniales ha sido explicada a partir del momento temporal en el que se gravan las ganancias y pérdidas patrimoniales por el Impuesto⁷⁹⁴. En este caso, la delimitación de las ganancias y pérdidas patrimoniales se realiza conforme a criterios temporales establecidos en las regulaciones del Impuesto que fue analizada anteriormente en este trabajo. Por lo que se refiere al contenido de las ganancias y pérdidas patrimoniales precisa del cumplimiento de una serie de requisitos para su calificación como tal. En primer lugar se requiere una “alteración en la composición del patrimonio” del contribuyente. A este respecto, cabe señalar que las regulaciones del Impuesto carecen de una definición normativa de alteración del patrimonio. En su lugar, las ordenaciones recogieron una lista de supuestos considerados como alteraciones patrimoniales. Por ello, el término “alteración” debe ser entendido en un sentido muy amplio que comprende la transformación patrimonial de carácter físico,

⁷⁹² En este sentido BLASCO DELGADO pone de manifiesto que <<la “alteración en la composición patrimonial” es un presupuesto configurador del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, y por lo tanto, de necesaria existencia para la generación de incrementos y disminuciones de patrimonio>>. En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.141 y ss.

⁷⁹³ En PARRONDO AYMERICH J.: <<Incrementos y disminuciones de patrimonio>>, en la obra colectiva, *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales, t. II, Madrid, 1995, p.450.

⁷⁹⁴ Respecto al contenido de la alteración en la composición patrimonial, DE LA PEÑA VELASCO señala que <<no afecta tanto al concepto de incremento patrimonial cuanto a la delimitación del momento elegido por el legislador para que tales incrementos sean objeto de gravamen, de tal manera que no se trata con el mismo de variar contenidos conceptuales en modo alguno>>. En DE LA PEÑA VELASCO, G.: <<Consideraciones en torno a la noción de incremento y disminución de patrimonio, en el IRPF>>, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.32, 1981, p.583.

jurídico o económico⁷⁹⁵. En segundo lugar se precisa una “variación del valor del patrimonio” del contribuyente. Este criterio se vincula con la modificación del patrimonio desde un punto de vista económico como consecuencia de entradas y salidas de bienes o derechos en la unidad patrimonial⁷⁹⁶. La alteración patrimonial origina una disminución o un aumento en el valor del patrimonio medido en términos económicos. La simple variación en el valor del patrimonio del contribuyente no puede calificarse desde el punto de vista jurídico-tributario de ganancia o pérdida patrimonial si no se produce una alteración en su composición inicial⁷⁹⁷. En tercer lugar se exige que la “alteración” se manifieste en la composición del patrimonio por hechos, actos y negocios jurídicos de carácter voluntario o involuntario realizados por el contribuyente. Esta consideración permite distinguir a una serie de modalidades en que se manifiesta la “alteración patrimonial”⁷⁹⁸. La modalidad

⁷⁹⁵ En PARRONDO AYMERICH J.: <<Incrementos y disminuciones de patrimonio>>, ob. cit., p.451. A este respecto, véase núm. de consulta: 0920-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 17/05/2001, en relación al tratamiento fiscal de la percepción de una indemnización, por el arrendatario, por la renuncia a todos los derechos y mejoras sobre las fincas rústicas arrendadas por la sociedad arrendadora en este caso <<la percepción por el arrendatario de fincas rústicas de una indemnización a cargo del propietario por la renuncia a sus derechos arrendaticios, constituye para aquél una alteración en la composición de su patrimonio que dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Véase, también, la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2013 (RJ 2013, 5454) en la que constituye alteración patrimonial a la transmisión de participaciones sociales, cuyo pago se realiza a través de la entrega de unos pagarés. En este caso, la variación en el valor del patrimonio se produce desde el momento mismo de la transmisión con independencia de la efectividad de la realización del pago

⁷⁹⁶ En este sentido BLASCO DELGADO explica que <<la variación en el valor del patrimonio supone la modificación de la utilidad o aptitud económica que éste reporta a su titular. Esta modificación puede producirse bien por la incorporación o salida con o sin contraprestación de un elemento del patrimonio – variaciones de valor externas -, o bien como consecuencia del aumento o disminución del valor de los elementos que lo componen – variaciones de valor internas -, y en cualquiera de los dos casos lo relevante ha venido siendo el resultado de la variación de valor sobre el patrimonio en su conjunto>>. En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.130 y ss. No se incluyen en este caso a <<las utilidades derivadas de las realizaciones de bienes que constituyen la base de una actividad económica lucrativa>>. En FERNÁNDEZ PÉREZ, A.: <<La imposición sobre la renta de las Personas Físicas (I)>>, ob. cit., p. 661.

⁷⁹⁷ Las ganancias y pérdidas patrimoniales originadas por incrementos o reducciones generales de precios así como las producidas por disminuciones y aumentos en los tipos de interés no se consideran como una variación en el valor del patrimonio del contribuyente a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷⁹⁸ A este respecto BLASCO DELGADO realiza una clasificación de las alteraciones patrimoniales de acuerdo a la siguiente categorización: La primera referida a su origen al distinguir entre las producidas por actos humanos con el propósito de alterar el patrimonio y las originadas por hechos naturales e involuntarios sin un fin específico. La segunda clasificación se refiere a la naturaleza de los efectos producidos, en este caso se distinguen las alteraciones de orden físico, económico y jurídico. La tercera categorización se refiere a la manifestación de

más interesante se encuentra en la que pone de manifiesto la “alteración patrimonial desde un punto de vista jurídico y económico”⁷⁹⁹. La utilización del criterio económico de realización aplicado a las ganancias de capital puede explicar la forma de manifestarse la alteración patrimonial en el presupuesto gravado en el Impuesto. El criterio señalado es relevante desde el punto de vista jurídico-tributario porque las ganancias y pérdidas patrimoniales gravadas se vinculan exclusivamente con el criterio de la realización⁸⁰⁰. Éste criterio se manifiesta en la entrada, salida o cambio de los bienes y derechos en el ámbito

los efectos en el patrimonio al distinguir entre <<alteraciones internas o “in se” del patrimonio, que no suponen una alteración en la identidad o en la estructura de los elementos que componen el patrimonio, pero sí en la forma, esencia o sustancia de cada uno de ellos; y por otra, las alteraciones externas que afectan a la titularidad de los elementos, que integran el patrimonio, y por consiguiente, a la identificación o estructura de su composición, puesto que implican la incorporación, sustitución o salida de estos elementos del patrimonio>>. En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.144 y ss. También, a este respecto, véase núm. de consulta: 1823-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 18/10/2000, en relación al tratamiento fiscal de la percepción de una indemnización por el arrendatario de vivienda habitual a cambio de la resolución voluntaria del contrato, en este caso <<la percepción por el arrendatario de una vivienda de una indemnización por la resolución del contrato de arrendamiento, supone una alteración en la composición del patrimonio, que da lugar a una ganancia patrimonial, de acuerdo con el concepto del artículo 31 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷⁹⁹ BLASCO DELGADO concluye que <<las alteraciones con efectos jurídicos pueden implicar bien un cambio en la titularidad de los elementos que componen el patrimonio – entradas y salidas de elementos patrimoniales –, o bien una transformación interna del mismo – modificaciones de elementos patrimoniales ->>. En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.147.

⁸⁰⁰ En este sentido MARTÍN QUERALT señala que la exigencia de la alteración en la composición del patrimonio en el Impuesto <<es consecuencia de la adopción por el legislador español del criterio de la realización – sólo se consideran incrementos patrimoniales los ya “realizados” – y la consiguiente desestimación del criterio de la producción – se grava el incremento en cuanto se produce, independientemente de que se realice o no ->>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., ob. cit., p.108. De la misma manera CARBAJO VASCO señala que el concepto de incrementos y disminuciones de patrimonio solo abarca <<los incrementos efectivamente obtenidos. No se someten a gravamen plusvalías latentes o meramente contables como ocurre en el Impuesto sobre Sociedades, sino tan sólo aquellas que se ponen de manifiesto como consecuencia de alteraciones en la composición del patrimonio. Tampoco se gravan las variaciones patrimoniales si el bien o derecho sobre el cual recaen no ha sido objeto de transmisión>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.330. Aunque también es posible la aplicación del criterio de la realización a los rendimientos, en este sentido el Informe para la reforma del Impuesto, de 1998 consideraba respecto a las rentas de capital inmobiliario que <<la imputación de rendimientos presuntos por bienes inmuebles no arrendados o subarrendados rompe el criterio de la renta realizada que debe inspirar este impuesto en su nueva configuración, consistente en que únicamente se sujeten a tributación los ingresos y rendimientos de mercado, monetarios o en especie, efectivamente obtenidos>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p.102.

patrimonial del contribuyente⁸⁰¹. Mientras que el criterio económico de las ganancias de capital no realizadas carece de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁸⁰². Las ganancias de capital no realizadas se caracterizan por la existencia de un incremento o disminución de patrimonio que no se manifiesta externamente. En este caso, los bienes permanecen en la esfera patrimonial del sujeto al no producirse ningún negocio jurídico sobre ellos. La delimitación jurídico-tributaria de las ganancias y pérdidas de patrimonio gravada por el Impuesto es más restrictiva que la noción económica, porque esta última comprende las alteraciones patrimoniales realizadas y no realizadas. El cuarto y último criterio de calificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales requiere la inexistencia de una disposición normativa excluyente de tal consideración tributaria. La ausencia de una delimitación negativa de un supuesto que cumpla con los requisitos anteriores se calificará como ganancias y pérdidas patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los presupuestos normativos establecidos en las regulaciones del Impuesto articulados sobre la “alteración en la composición patrimonial” y en la “variación del valor del patrimonio” requieren también la ausencia de una delimitación negativa para su calificación como ganancias y pérdidas patrimoniales⁸⁰³.

⁸⁰¹ En CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, ob. cit., p. 162.

⁸⁰² Sobre la noción económica FERNÁNDEZ PÉREZ señala que <<*dentro de las ganancias de capital se incluirían tanto las realizadas, por enajenación del elemento patrimonial, como las no realizadas, pues ambas suponen una variación en el patrimonio neto y, en consecuencia, un aumento de la capacidad económica para quien las percibe. Por tanto, tales variaciones patrimoniales constituyen renta, aun cuando no se hayan hecho efectivas, pues el hecho de que se haya conservado un determinado activo muestra que se ha preferido su posesión continuada a otras alternativas posibles. Como afirma Musgrave, con tal de que la realización sea posible, la decisión de realizar o no es un problema de gestión de cartera y no de creación de renta; además, el aplazamiento del impuesto hasta su realización supondría una ventaja injusta para esa renta*>>. En FERNÁNDEZ PÉREZ, A.: <<La imposición sobre la renta de las Personas Físicas (I)>>, ob. cit., p. 661.

⁸⁰³ SAINZ DE BUJANDA precisa respecto al concepto de no sujeción que éste <<*adopte, dentro del ordenamiento, un perfil más reducido, más estricto, que deriva de la existencia de normas positivas que efectivamente se ocupan de atribuir ese carácter – el de no sujetos – a determinados hechos o personas. Estos, entonces, se sitúan en la esfera de la no sujeción no tan sólo por una circunstancia negativa – la de no estar normativamente comprendidos en el ámbito, real o personal, de aplicación del tributo -, sino por otra positiva: la de existir preceptos que así expresamente lo declaren*>>. En SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, t. IV, ob. cit., p.429. A este respecto, véase núm. de consulta 1891-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 24/10/2000, en relación al tratamiento fiscal de la transmisión por parte de los herederos de los bienes integrantes de la herencia, en este caso, la <<*ganancia o pérdida patrimonial está plenamente sujeta al Impuesto y no exenta y deberá tributar en tal concepto en*

El análisis de la configuración normativa de las ganancias y pérdidas patrimoniales ha puesto de relieve la existencia de unos criterios comunes en las ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para su delimitación. En este momento corresponde el estudio de los supuestos genéricos y específicos gravados en las regulaciones del Impuesto. Este examen permitirá determinar la composición de las ganancias y pérdidas patrimoniales como un componente de la “renta gravable” en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Supuestos genéricos y específicos de sujeción

Una vez esclarecido los criterios de configuración normativa de las ganancias o pérdidas patrimoniales corresponde el análisis de los supuestos genéricos y específicos gravados en las ordenaciones del Impuesto. Dicho estudio permitirá determinar la composición de las ganancias y pérdidas patrimoniales como un componente de la “renta gravable” en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La diversidad de supuestos de ganancias y pérdidas patrimoniales recogidos en las regulaciones del Impuesto requiere un estudio sistemático de los casos gravados. El análisis de la composición de las ganancias y pérdidas patrimoniales precisa de un examen metódico de los supuestos recogidos por las ordenaciones del Impuesto. El estudio sistemático se puede realizar a través del establecimiento de clasificaciones que agrupen a las distintas modalidades de ganancias y pérdidas patrimoniales. La primera clasificación agrupa a las ganancias o pérdidas patrimoniales en aquellas derivadas de la enajenación de bienes, supuestos de inexistencia de transmisión y por último incrementos de patrimonio no justificados⁸⁰⁴. La segunda posibilidad de estudio se puede realizar desde el análisis de los

las respectivas declaraciones del I.R.P.F. de los herederos>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸⁰⁴ MARTÍN DELGADO distingue entre las modalidades de ganancias y pérdidas patrimoniales en primer lugar a las normales o generales que son <<aquellas derivadas de una enajenación patrimonial>> en segundo lugar a las ganancias no justificadas que se consideran <<a los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente>> en tercer y último lugar a las que no derivan de una transmisión previa son aquellas constituidas <<por las adquisiciones de bienes y derechos que no derivan de una transmisión previa, como son las ganancias del juego>>. En MARTÍN DELGADO, J.M.: <<Ganancias y pérdidas de patrimonio>>, ob. cit., pp.429 y ss.

supuestos incluidos y excluidos de gravamen en el Impuesto⁸⁰⁵. La tercera agrupación de ganancias y pérdidas patrimoniales para su estudio se puede realizar mediante el examen de los supuestos genéricos y específicos de sujeción contemplados en las regulaciones del Impuesto. Esta última es la empleada en este trabajo al posibilitar su examen de una forma más completa y detallada. A tal fin se analizan a continuación los supuestos genéricos y específicos de ganancias y pérdidas patrimoniales contenidos en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Para empezar, cabe señalar que la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prescindió de una delimitación de la forma en que se realizaba la adquisición (onerosa o gratuita) del patrimonio enajenado para su consideración como incremento y disminución patrimonial⁸⁰⁶. En contrapartida, la regulación citada estableció un concepto muy amplio de incrementos y disminuciones patrimoniales sin detenerse en la enumeración de los supuestos gravados⁸⁰⁷. Tan sólo, el Real Decreto 2384/1991, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogió una serie de supuestos calificados de “alteraciones” en la composición del patrimonio del sujeto pasivo⁸⁰⁸. Entre éstos merece destacar la existencia de

⁸⁰⁵ El análisis de la delimitación negativa y positiva de las ganancias y pérdidas patrimoniales se emplea en la mayoría de trabajos que abordan esta cuestión. Sin embargo, en el presente examen ambos aspectos se analizan en capítulos distintos. Este desarrollo se fundamenta en las necesidades expositivas de la materia objeto de estudio.

⁸⁰⁶ Si bien dicha configuración normativa se encontraba recogida en el Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre medidas coyunturales y de política económica. A este respecto, sobre la tributación de los incrementos y disminuciones de patrimonio MARTÍN QUERAL señala que <<el Decreto-Ley de 30 de noviembre 1973 amplió dicho régimen en dos puntos fundamentales: sujeto a tributación también las plusvalías obtenidas por la enajenación de bienes que hubiesen sido adquiridos por sucesión hereditaria y suprimió la exigencia del plazo de 1 o, 3 años para que las plusvalías fuesen susceptibles de tributación>>. En MARTÍN QUERAL, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., ob. cit., p.107.

⁸⁰⁷ El artículo 20.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que <<son incrementos y disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente>>, por su parte, el apartado tercero de la disposición citada señala que, <<son incrementos y disminuciones de patrimonio, y como tales se computarán en la renta del transmitente, las diferencias de valor que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa>>.

⁸⁰⁸ Véase, el artículo 77 del Real Decreto 2384/1991, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A este respecto MARTÍN QUERAL clasifica los supuestos en que jurídicamente existe alteración en la composición del patrimonio, en primer lugar <<transmisión de cualquier elemento

alteración patrimonial en los supuestos de descubrimiento por parte de la Administración tributaria cuando hubiera concurrido ocultación por el sujeto pasivo⁸⁰⁹. También se incluyeron en la calificación de incrementos y disminuciones patrimoniales a aquellas “plusvalías” originadas como consecuencia del fallecimiento del sujeto pasivo⁸¹⁰. Sin embargo, la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas realizó modificaciones relevantes en la regulación inicial del citado tributo. La reforma amplió el número de supuestos recogidos en la categoría de incrementos de patrimonio. A este respecto FERNÁNDEZ JUNQUERA considera que esta reforma *<<ha optado por una mejor sistemática atrayendo hacia el artículo 20, normas que en la ley de 1978 se encontraban dispersas en su articulado y que de este modo se funden en este*

*patrimonial, tanto se trate de transmisiones onerosas – voluntarias o de carácter forzoso en virtud de procedimientos judiciales o administrativos, incluida la expropiación forzosa – , como de transmisiones a título lucrativo – inter vivos y mortis causa –>> en segundo lugar <<incorporación al patrimonio de bienes, dinero o derechos>> en tercer lugar <<sustitución de un derecho que forma parte del patrimonio del sujeto pasivo por otro bienes o derechos que se incorporen a dicho patrimonio como consecuencia de la especificación o del ejercicio de aquél>> en cuarto lugar <<cancelación de obligaciones con contenido económico>> en quinto lugar <<permuta de bienes o derechos patrimoniales>> sexto lugar <<pérdidas que se justifiquen por el sujeto y deterioro de los bienes o derechos>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., ob. cit., pp.108 y ss. Téngase presente la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2012 (RJ 2012, 10253) en relación a la ganancia patrimonial derivada de una permuta de suelo por obra futura, en la que ha de imputarse el ingreso derivado de la entrega a la fecha del devengo. Si bien, cabe la posibilidad de optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes, de acuerdo a la misma Sentencia citada.*

⁸⁰⁹ MARTÍN QUERALT pone de manifiesto que *<<también se estima que existe alteración del patrimonio cuando la Administración descubre o, de otro modo, determina la existencia de elementos patrimoniales que no figuran en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, en su caso en la del Impuesto sobre la renta. En este caso es claro que no existe tal alteración del patrimonio más que a efectos fiscales. Debe aclararse igualmente que el reglamento sólo alude al “descubrimiento por la Administración”, no previendo el caso de que sea el sujeto pasivo el que aflore el elemento ocultado. De forma que una interpretación literal de la norma limitaría tal supuesto al caso en que los elementos patrimoniales fuesen descubiertos por la Administración>>.* En MARTÍN QUERALT, J.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., ob. cit., p.109.

⁸¹⁰ Este supuesto se denominaba por los tratadistas como plusvalía del muerto. A este respecto MARTÍN QUERALT explica que *<<cuando una persona fallecía, las diferencias que se ponían de manifiesto entre el valor originario –valor de adquisición– de sus bienes y el valor que esos mismos bienes tenían en el momento del fallecimiento daban lugar a un incremento de patrimonio, que había que computar en la declaración de renta del propio fallecido, que debían realizar, obviamente, sus herederos. Con posterioridad, se suprimió tal concepto cuando los bienes en que se manifestaba tal diferencia de valor se adjudicaban a miembros de la unidad familiar del causante. Finalmente, como culminación de un proceso absolutamente lógico, la nueva Ley 18/1991 ha suprimido dicho concepto (...)>>.* En MARTÍN QUERALT, J.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., p.102

precepto que sirve de elemento aglutinador>>⁸¹¹. Entre estos supuestos se encontraban los referidos a los incrementos no justificados de patrimonio que se incorporaron a la categoría de renta a través de los incrementos de patrimonio⁸¹². En este sentido JIMÉNEZ COMPAIRED señala que con esta modificación *<<se culminaba la entelequia de considerar que la renta exteriorizada por los incrementos no justificados no era sino una modalidad de los citados incrementos patrimoniales*>>⁸¹³. También, la citada reforma incorporó una serie de supuestos a la ley del Impuesto que se recogían de forma reglamentaria. Entre éstos se encontraban las cantidades percibidas por el subarriendo, las rentas procedentes de indemnizaciones o capitales recibidos por seguros de daños y sobre la vida⁸¹⁴. Además se incluyeron a las pensiones compensatorias en la categoría de incrementos patrimoniales

⁸¹¹ En FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pp.142 y ss.

⁸¹² La Ley 48/1985, de 27 de diciembre de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incorporó en la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el artículo 20.13 en el que se establecía que *<<tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio, las adquisiciones que se produzcan a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados por el sujeto pasivo, así como en el caso de elementos patrimoniales o rendimientos ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio o en la de este Impuesto, respectivamente, sin perjuicio de lo establecido en el artículo veintisiete de esta Ley>>*. Téngase presente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2013 (RJ 2013,1663) al señalar que la carga de la prueba del “hecho base” consistente en la existencia de un incremento patrimonial no justificado con las rentas declaradas corresponde a la Administración. Por tanto, el “hecho base” ha de ser probado por los medios ordinarios de prueba, dado que, no existe una presunción legal respecto del mismo y es inadmisibles la prueba de presunciones. Véase, también, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2012 (RJ 2012, 9887) en relación a la inexistencia de una ganancia patrimonial no justificada como consecuencia de la acreditación suficiente del origen de los fondos existentes en la cuenta bancaria y que derivaban de un préstamo.

⁸¹³ En JIMENEZ COMPAREIRED, I.: *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p. 58.

⁸¹⁴ A este respecto, véase núm. de consulta 1890-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 24/10/2000, en relación al tratamiento fiscal de la percepción de una indemnización por un importe inferior a su valor respecto a una serie de bienes sustraídos del domicilio del contribuyente. En este caso *<<la sustracción de una serie de bienes del domicilio del consultante y la percepción de una indemnización inferior a su valor, al estar dichos bienes asegurados, constituye una ganancia o pérdida patrimonial, al dar lugar a una variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesta de manifiesto por una alteración en su composición. Para calcular el importe de la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial (...) deberá minorar el precio de adquisición de los bienes sustraídos en el importe correspondiente a la depreciación experimentada como consecuencia de su uso, por tratarse de bienes de consumo duradero, de manera que tal valor de adquisición se corresponda con el valor de mercado de los bienes en el momento de su sustracción. Por otra parte, el valor de transmisión será el importe de la indemnización recibida de la compañía de seguros. Por último, el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se integrará en la parte general de la base imponible en la forma y con los límites establecidos (...)>>*. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

cuando fueran satisfechas por decisión judicial⁸¹⁵. Por su parte, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mantuvo la delimitación genérica de la ordenación anterior. El propio texto regulador calificaba como supuesto gravado a los incrementos no justificados de patrimonio considerándolos *<<renta del período impositivo en el que se descubren>>*⁸¹⁶. Sin embargo, esta normativa excluyó a determinados supuestos de la calificación de incrementos y disminuciones patrimoniales⁸¹⁷. También, el contenido gravado de los incrementos y disminuciones patrimoniales se encontraba reducido al establecer el texto legal que *<<no estarán sujetos los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas durante el año natural no supere 500.000 pesetas (3.005,06 euros)>>*⁸¹⁸. La previsión normativa señalada excluía de gravamen a los incrementos de patrimonio que no superasen los importes establecidos. Ello

⁸¹⁵ La Ley 48/1985, de 27 de diciembre de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas modificó el artículo 7.4 de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al establecer que *<<cuando se trate de las pensiones compensatorias entre cónyuges y en los supuestos de anualidades por alimentos, satisfechas ambas por decisión judicial, el importe de las mismas se computará como incremento de patrimonio en el receptor, minorando los rendimientos del ejercicio en el obligado a satisfacerlas>>*.

⁸¹⁶ El primer párrafo del artículo 49 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que *<<tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarado por el sujeto pasivo>>*.

⁸¹⁷ CARBAJO VASCO advierte que en la regulación establecida por la Ley 18/1991, de 6 junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el concepto de incrementos y disminuciones de patrimonio *<<se ve restringido en la medida que: 1) Determinados supuestos pasan a incluirse en otros conceptos de renta. El caso por ejemplo, de: - Incrementos o disminuciones “empresariales”, que pasan a gravarse como un rendimiento más de la actividad empresarial o profesional (art.-Dos LIR) en Estimación directa. – Becas y pensiones compensatorias y anualidades alimenticias, que pasan a considerarse rendimientos del trabajo (art.25-h y q. LIR) o a estar exentas (art. 9 LIR); - Resultados de operaciones de capitalización y de determinados contratos de seguro, que se gravarán como rendimientos del capital (art. 37-Uno.3, f y 9 RIR) al igual que los derivados de determinados procesos de reducción de capital social (art. 44- Cuatro, d LIR); 2) Otros supuestos, hasta ahora gravados, pasan a considerarse no sujetos; - Incrementos generados en el año cuando el volumen de transmisiones onerosas no supera, en el mismo período, las 500.000 (actualmente 3.005,06 euros) pesetas, (art.44-Uno, 2º pfo. LIR); - Incrementos y disminuciones generados a partir de ciertos plazos señalados en la Ley 18/1991: · quince años con carácter general, · diez años, tratándose de acciones con cotización en Bolsa, · veinte años, tratándose de inmuebles (art.45-Dos LIR). 3) Por último, se amplía el elenco de supuestos de exención que, en principio, estarían llamados a tributar por este concepto: percepciones de contratos de seguro por daños personales (art. 9-Uno, e LIR), becas públicas (letra j del mismo artículo) y, en fin, los mencionados en el propio artículo 44, apartado Cinco, LIR>>>*. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.330.

⁸¹⁸ Véase, el segundo párrafo del artículo 44.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

suponía la limitación conceptual de los incrementos y disminuciones patrimoniales a costa de la expansión del contenido de otros rendimientos gravados por el Impuesto. El fenómeno señalado se intensificó con la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social que incluyó a los incrementos netos de patrimonio por transmisiones onerosas de elementos afectos en el rendimiento neto de actividad económica de la estimación objetiva⁸¹⁹. Esta previsión normativa no fue recogida por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias⁸²⁰. Sin embargo, a pesar de la supresión de la citada limitación, cabe destacar el proceso de constricción de las ganancias patrimoniales a costa de la expansión del contenido de otros rendimientos⁸²¹. A esta consideración respondía, además, el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 1998 elaborado en un contexto internacional caracterizado por la expansión de los rendimientos y la limitación del contenido de las ganancias patrimoniales con el objetivo de conferir una amplia base a las rentas del capital para homogeneizar su gravamen⁸²². Este

⁸¹⁹ La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social incluyó a los incrementos netos de patrimonio por transmisiones onerosas de elementos afectos en el rendimiento neto de actividad económica de la estimación objetiva cuando el importe anual de las mismas no superase los 3.005,06 euros. Así mismo, esta regulación limitó la progresividad al establecer la aplicación del tipo de gravamen del 30 por ciento a los incrementos de patrimonio que formaran parte del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales. Este tipo de gravamen se aplicaba en la parte del incremento comprendida entre cero y 90.151,82 euros (15.000.000 pesetas). Esta medida se encontraba armonizada con el Impuesto sobre Sociedades a partir de las modificaciones establecidas por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

⁸²⁰ De la misma manera esta previsión normativa fue desestimada en el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para posibilitar un tratamiento adecuado de las transmisiones a corto y largo plazo en el citado tributo. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p.120.

⁸²¹ Una de las manifestaciones de la expansión en el ámbito de aplicación de los rendimientos se manifiesta como señala PEDRAZA BOCHONS en la introducción por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias del artículo 19.1, en relación a los rendimientos de capital inmobiliario al establecer que *<<no obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aún cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos del capital>>*. Por su parte, el artículo 19.2 de la misma disposición establece que, *<<en todo caso, se incluirán como rendimientos del capital: a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente. b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el mismo>>*. En PEDRAZA BOCHONS, J.V.: *<<sección 2ª. Rendimientos del capital>>*, ob. cit., p.161.

⁸²² A este respecto, el Informe de reforma del Impuesto de 1998 consideraba que *<<debe salvaguardarse el carácter unitario del IRPF en lo relativo a rendimientos del capital y*

fenómeno se producía de forma paralela a otro asentado sobre la diferenciación del gravamen de las ganancias y pérdidas patrimoniales con el resto de los rendimientos⁸²³. La diferenciación se reforzó con la integración de las transmisiones patrimoniales generadas en un plazo superior a los dos años en la base imponible especial⁸²⁴. En cuanto al contenido de las ganancias y pérdidas patrimoniales cabe señalar la ampliación de los supuestos gravados

ganancias y pérdidas patrimoniales a corto plazo, porque la unidad de la base general del IRPF para todos los rendimientos y para las ganancias obtenidas a corto plazo garantiza siempre una mayor equidad y mejor cumplimiento de las exigencias constitucionales>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (1998), ob. cit., p.112.

⁸²³ Este fenómeno se manifestó en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al distinguir entre los incrementos o disminuciones patrimoniales generados en un plazo inferior a un año que se integraban con el resto de los rendimientos en la base imponible regular. Así como aquéllas originadas en un plazo superior al año que formaban parte de la base imponible irregular. A este respecto, como recuerdan CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO originaba <<la existencia de varios gravámenes dentro del entonces vigente IRPF, pues las ganancias patrimoniales irregulares (generadas en más de un año pero sin superar los dos) se gravaban al mayor de los dos tipos medios siguientes: el tipo medio resultante de aplicar la escala de gravamen general a la mitad de la base imponible irregular o el tipo medio aplicable a la base “regular”. Las ganancias patrimoniales irregulares con más de dos años se gravaban al tipo del 20 por 100, siempre que su importe superase las 200.000 pesetas (actualmente 1.202,02 euros). Por último la aplicación de coeficientes de corrección monetaria conduce a un tratamiento discriminatorio respecto de los restantes rendimientos, en general, y de los del capital en particular>>. En CARBAJO VASCO, D. y, DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, ob. cit., p.159. A este respecto, véase núm. de consulta 1836-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 10/10/2001, en relación al tratamiento fiscal del importe de la venta del uso y disfrute de una plaza de aparcamiento para residentes. En este caso <<los derechos de uso de las plazas de aparcamiento tienen su origen en una concesión administrativa que un Ayuntamiento concede a una determinada empresa para la construcción y explotación de un aparcamiento, con la obligación para el concesionario de ceder el derecho de uso de las plazas de aparcamiento a los residentes de la zona. La cesión o transmisión de esos derechos de uso por su titular generarán: a) En el caso de una transmisión, una ganancia o pérdida patrimonial determinada por la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición (...). b) En el caso de una cesión de uso, manteniendo el cedente la titularidad del derecho de uso de la plaza de aparcamiento, un rendimiento del capital mobiliario (...)>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸²⁴ El artículo 39.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias disponía que <<la parte especial de la base imponible estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales o de mejoras realizadas en los mismos, con más de dos años de antelación a la fecha de transmisión, o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación>>. Todo ello suponía como pone de relieve PÉREZ ROYO que <<se definen como regulares las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en dos años, que hasta 1998 se integraban en la base irregular>> si bien esta ordenación <<permite compensar las pérdidas patrimoniales regulares netas con los rendimientos regulares positivos hasta el límite del 10 por 100 de la cuantía de estos últimos>> aunque <<en ningún caso podrán compensarse pérdidas patrimoniales regulares netas con ganancias patrimoniales de carácter irregular, ni pérdidas patrimoniales irregulares netas con ganancias de carácter regular>> de forma adicional <<desaparece el límite de 200.000 pesetas (1.202,02 euros) exentas de tributar en las ganancias patrimoniales generadas en más de dos años>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., 314.

en la regulación comentada entre las que destacaron las ganancias patrimoniales no justificadas⁸²⁵. Adicionalmente, la ordenación reseñada incorporó nuevos supuestos de ganancias y pérdidas patrimoniales entre los que se encontraban los referidos a la transmisión de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia⁸²⁶. La transmisión o extinción por su titular de un derecho real de goce y disfrute sobre inmuebles. La incorporación de bienes o derechos que no derivaran de una transmisión⁸²⁷. Las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios se calificaban como ganancia o pérdida patrimonial respecto al valor de adquisición de las acciones y participaciones sociales⁸²⁸. Los supuestos de disolución y escisión de sociedades en relación a las aportaciones e indemnizaciones satisfechas a los socios se consideraban ganancias y pérdidas patrimoniales⁸²⁹. También, las operaciones concertadas en los

⁸²⁵ A este respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2011 (RJ 2011, 2292) pone de relieve que cuando <<el contribuyente adquirió ilícitamente un patrimonio que vio incrementado mediante la defraudación del Impuesto sobre Sociedades y del IVA, desde el punto y hora de la sentencia penal condenatoria regularizó materialmente la situación fiscal estableciendo la correspondiente indemnización a cargo del recurrente, se hace desaparecer todo incremento patrimonial sobre el que se deba tributar por IRPF, por cuanto la riqueza que se grava procede de la realización de un delito, todo desvalor queda integrado en el ilícito penal derivado de la defraudación enjuiciada de la que no puede surgir más consecuencias que las derivadas de dicho ilícito, y desde el momento en que se resuelve en la vía penal las responsabilidades dimanantes del hecho ilícito, reponiendo las cosas a su estado mediante la correspondiente indemnización a favor de la Hacienda Pública, abarca, como no puede ser menos, las responsabilidades fiscales derivadas directa o indirectamente de aquel>>. También, Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2001 (RJ 2001, 751).

⁸²⁶ Téngase presente la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2011 (RJ 2011, 7548) en la que se considera como incremento patrimonial a la indemnización recibida como consecuencia del incumplimiento de un contrato de compraventa de un bien inmueble. La imputación de la renta se realiza al período en el que se produce la resolución del contrato.

⁸²⁷ Si bien, conviene precisar que la exención de la ganancia derivada de la transmisión de una vivienda habitual por mayores de sesenta y cinco años no se encontraba condicionada a la constitución de una renta vitalicia como en la regulación contenida en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸²⁸ A este respecto PÉREZ ROYO destaca que <<hasta 1998, como es sabido, tal exceso era calificado como rendimiento de capital mobiliario>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., 312. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2012 (RJ 2013, 346) en relación a la reducción de capital con devolución de aportaciones dinerarias a los socios. En este caso se considera ganancia patrimonial el exceso de la devolución al socio sobre el valor de adquisición de las participaciones.

⁸²⁹ Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2015 (RJ 2015, 193) en la que se considera como ganancia patrimonial al ingreso obtenido por los socios de una sociedad disuelta y liquidada en concepto de indemnización sustitutiva acordada a favor de dicha entidad en ejecución de sentencia, ante la imposibilidad de llevar a cabo la restitución “in natura” de una finca embargada y adjudicada a terceros en procedimiento de apremio declarado nulo. En este caso, la ganancia patrimonial no deriva de la cuota de liquidación, sino de la indemnización derivada de la imposibilidad de restitución “in natura”. También, la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2011 (RJ 2011, 7565) considera como incremento de

mercados de futuros u opciones se calificaban como ganancia o pérdida patrimonial cuando no supusieran la cobertura de una operación principal realizada por el contribuyente en el desarrollo de una actividad económica. Merece especial referencia la calificación normativa de ganancia y pérdida patrimonial a aquellas transmisiones de elementos afectos a la actividad económica que en la ordenación anterior se calificaban de rendimientos de actividades empresariales o profesionales⁸³⁰. En consonancia con esta previsión normativa desapareció la exención por reinversión de las ganancias obtenidas de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica⁸³¹. Finalmente cabe destacar de esta ordenación la aplicación de retenciones sobre las ganancias patrimoniales. Este es el caso de las derivadas de la transmisión o reembolso de acciones representativas del

patrimonio al ingreso derivado de una operación de escisión total. Dicha ganancia patrimonial se determina por la diferencia entre el valor contable de la sociedad escindida y el valor de adquisición de las participaciones.

⁸³⁰ A este respecto, véase núm. de consulta: 1767-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 26/09/2001, en relación al tratamiento fiscal derivado de la adquisición de una divisa depositada en una cuenta de imposición a plazo fijo en una entidad financiera, la cual fue enajenada posteriormente. En este caso <<las diferencias producidas por el cambio de moneda extranjera a nacional y viceversa, siempre que no se desarrollen en el ámbito de una actividad económica, generan una ganancia o pérdida patrimonial (...) se ha producido una ganancia patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición de las divisas invertidas, considerando como tipo de cambio el vigente en el momento de la transmisión o reembolso. (...) las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputan al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial. Ahora bien, lo señalado anteriormente sólo procederá cuando el partícipe reciba en la transmisión o reembolso el cambio de las divisas en pesetas. En caso contrario, es decir, cuando lo recibido sean divisas, el resultado derivado de las diferencias de cambio se imputará al momento en que ese cambio se realice efectivamente, es decir en el momento del cobro o del pago>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También, la calificación de ganancia y pérdida patrimonial de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica se vincula, entre otros supuestos a la venta de terreno donde se ejerce la actividad económica (núm. de consulta: 0910-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 19/04/2000), la venta de la cuota láctea por ganadero (núm. de consulta: 1857-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 15/10/2001), traspaso de local de negocio (núm. de consulta: 0158-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 30/01/2001), traspaso licencia de taxi, en estimación objetiva (núm. de consulta: 1456-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 12/07/2001). En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸³¹ En contraposición a esta previsión normativa PÉREZ ROYO señala que <<se difiere el cómputo de las pérdidas habidas en la transmisión de elementos patrimoniales que se vuelvan a adquirir en el año siguiente a la transmisión que originó la pérdida, incorporándose esta última a la base imponible cuando tenga lugar la posterior transmisión del elemento patrimonial>> a la vez que se difieren <<las pérdidas habidas en la transmisión de valores cotizados, cuando se adquieran valores homogéneos en los dos meses anteriores o posteriores a la transmisión que origine la pérdida>> así como el <<diferimiento de las pérdidas habidas en la transmisión de valores no cotizados cuando se adquieran valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión que origine la pérdida>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., 313.

capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio recogió los mismos supuestos gravados de ganancias y pérdidas patrimoniales que la regulación anterior. También esta ordenación consolidó la homogeneización del tratamiento sobre las rentas del capital a través de la inclusión en la base imponible del ahorro de los supuestos calificados como netamente mobiliarios de los rendimientos de capital junto con las ganancias o pérdidas patrimoniales⁸³². La nueva ampliación del contenido de las ganancias y pérdidas patrimoniales se realizó a través de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Esta regulación incorporó un nuevo supuesto de ganancias de patrimonio no justificadas. El supuesto se articulaba mediante el incumplimiento de la obligación de información a la Administración Tributaria sobre la titularidad, declaración o adquisición de bienes y derechos situados en el extranjero.

El análisis de los supuestos genéricos y específicos calificados como ganancias y pérdidas patrimoniales en el Impuesto ha puesto de relieve su aproximación normativa con las rentas de capital. La diferenciación entre los rendimientos de capital mobiliario y las ganancias patrimoniales se fundamenta en los criterios normativos expuestos y también en el procedimiento de cuantificación del importe gravado. Con el propósito de esclarecer dicha diferencia corresponde en este momento el estudio de la determinación del importe gravado de las ganancias y pérdidas patrimoniales. Adicionalmente este examen permitirá determinar la composición de las ganancias y pérdidas patrimoniales como un componente de la “renta gravable” en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸³² La base imponible del ahorro establecida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio se encontraba integrada por los componentes de la renta del ahorro recogidos en el artículo 46 de la citada disposición al señalar que <<constituyen la renta del ahorro: a) los rendimientos de capital mobiliario previstos en los apartados 1,2, y 3 del artículo 25 de esta Ley>>, así mismo se incluyen, <<b) las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales>>.

4. Determinación del importe gravable

Una vez realizado el análisis genérico y específico en las regulaciones del Impuesto corresponde el estudio de la determinación del importe gravado de dichos supuestos correspondientes a las ganancias o pérdidas patrimoniales. Este examen permitirá determinar el importe gravable de las ganancias y pérdidas patrimoniales. La conclusión de este examen posibilitará la concreción de las ganancias y pérdidas patrimoniales como un componente de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han regulado una serie de previsiones normativas referidas a la determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales. Las normas establecidas difieren unas de otras según la normativa del Impuesto examinada. Con el propósito de determinar el importe gravable correspondiente a las ganancias y pérdidas patrimoniales se estudian a continuación dichos aspectos en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas así como sus modificaciones. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableció unas normas generales y otras específicas para la determinación del importe de los incrementos y disminuciones de patrimonio. Por ello se analizan en primer lugar los supuestos generales entre los que se encontraban la enajenación onerosa o lucrativa y las transmisiones mortis causa. En estos casos, el importe de los incrementos y disminuciones de patrimonio se determinaba *<<por la diferencia entre los valores de adquisición y enajenación, o transmisión de los elementos patrimoniales>>*⁸³³. Además esta normativa contenía unos criterios para la determinación de los valores de adquisición de los elementos patrimoniales⁸³⁴.

⁸³³ Artículo 20.4.1º de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸³⁴ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 20.6 que *<<cuando la variación en el valor del patrimonio proceda de una transmisión a título oneroso, el valor de adquisición estará formado por la suma de: a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado. b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos, estatales o locales, inherentes a la transmisión, que hubieren sido satisfechos por el adquirente. Este valor se minorará, en su caso, en el importe de las amortizaciones por la depreciación que hayan experimentado los citados bienes. El valor de enajenación se estimará en el importe real por el que dicha enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán, en su caso, los*

Sin embargo, como advierte MARTÍN QUERALT <<no se tiene en cuenta la depreciación monetaria, sin perjuicio de que se apliquen coeficientes de actualización, como vienen haciendo anualmente las Leyes de Presupuestos>>⁸³⁵. Por tanto, el valor de adquisición de todos los elementos patrimoniales era objeto de actualización anual por la ley de presupuestos (sistema de corrección monetaria). En segundo lugar se examinan los supuestos específicos para la determinación del importe de los incrementos o disminuciones de patrimonio en los que se producía una alteración en el valor del patrimonio. Entre éstos destacaban los referidos a la enajenación de valores mobiliarios cotizados en bolsa⁸³⁶, enajenación de acciones o

gastos y tributos a que se refiere la letra b) de este apartado en cuanto resulten satisfechos por el enajenante>>. Por su parte, el apartado siete del mismo precepto señalaba que <<en los supuestos de transmisión «mortis causa», y cuando la adquisición o la enajenación hubiere sido a título lucrativo, constituirán los valores respectivos aquellos que se determinen a los efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones>>. A este respecto, véase núm. de consulta 0085-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 18/01/2001, en relación a la determinación de la fecha de adquisición que debe tenerse en cuenta de un vehículo industrial adquirido mediante arrendamiento financiero, a efectos de la delimitación de la ganancia o pérdida patrimonial, a partir de la firma del contrato de arrendamiento financiero o la del ejercicio de la opción de compra. En este caso <<para determinar la fecha de adquisición debe tenerse en cuenta que el Derecho español, según el Tribunal Supremo y opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de tal manera que «no se transfiere... el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida» (Sentencia de 27 de abril de 1983). La tradición puede realizarse de múltiples formas. En el caso consultado, la propiedad sobre el camión se adquirirá el día en que al título, esto es el contrato de compraventa, se una la tradición o entrega del camión, en los términos señalados en el párrafo anterior. De esta forma, la fecha de adquisición que deberá tenerse en cuenta será la del ejercicio de la opción de compra>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸³⁵ A este respecto MARTÍN QUERALT señala que <<la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1985 dispuso (art. 54) que para los bienes adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 1979 se considerará como valor de adquisición el resultante de aplicar al valor de adquisición, determinado conforme a las normas del IRPF, el coeficiente 1,5. Tratándose de bienes o elementos patrimoniales adquiridos con posterioridad al primero de enero de 1979, al valor de adquisición determinado conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicarán los siguientes coeficientes. Si la adquisición tuvo lugar en el ejercicio: 1979 (1,35), 1980 (1,25), 1981 (1,15), 1982 (1,10), 1983(1,05), 1984(1,00)>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., ob. cit., p.111.

⁸³⁶ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía en su artículo 20.8,a) que en este caso <<el incremento o disminución se computará por la diferencia entre el coste medio de adquisición y el valor de enajenación determinado por su cotización en Bolsa en la fecha en que ésta se produzca. Para la determinación del coste de adquisición se deducirá el importe de los derechos de suscripción enajenados. Cuando se trate de acciones total o parcialmente liberadas, el coste se computará por el importe realmente satisfecho por el sujeto pasivo. Lo establecido en esta letra a) será de aplicación cuando proceda en los supuestos de enajenación de toda clase de valores mobiliarios>>. Merece una especial referencia la transmisión de títulos homogéneos que en este caso como explica MARTÍN QUERALT se definen como <<los de igual naturaleza emitidos por una entidad con igual nominal y derechos>> y cuyo coste medio de adquisición se determina <<dividiendo el coste total de los mismos entre el número de los poseídos en el momento de la enajenación.

participaciones en el capital social de las sociedades⁸³⁷, aportaciones dinerarias a sociedades⁸³⁸, separación de socios o disolución de sociedades⁸³⁹ y finalmente la participación en el precio de subarriendo así como el traspaso⁸⁴⁰. Por último, cabe destacar las previsiones referidas a los supuestos de ausencia de transmisión o enajenación en los que el incremento de patrimonio se determinaba conforme al valor de adquisición de los elementos patrimoniales o según partes proporcionales. Mención especial merece la incorporación de los supuestos sobre la transmisión de los derechos de

*Este coste total o valor de adquisición está integrado por la suma de los siguientes conceptos: a) Cantidades efectivamente desembolsadas en caso de suscripción. b) Importe de las adquisiciones efectuadas, calculado por la cotización de tales títulos en la fecha en que se adquirieron o, en su caso, por la del día inmediato anterior. c) Cantidades efectivamente satisfechas por las acciones parcialmente liberadas (Orden Ministerial de 7 de febrero de 1980). d) El importe de los gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfecho por el adquirente. La cifra resultante de la suma de los anteriores conceptos se minorará con el importe de la venta de los derechos de suscripción. Cuando los valores hubieren sido adquiridos a título lucrativo se tomará como coste total el que resultase a efectos de la imposición de sucesiones y donaciones. Obtenido el coste total de los títulos y dividido entre el número de ellos que se posean, obtenemos el coste medio de adquisición, o lo que es lo mismo, el valor de adquisición que deberemos restar al valor de enajenación para ver si existe incremento o disminución patrimonial>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., ob. cit., p.112.*

⁸³⁷ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 20.8,b) que en este supuesto <<el incremento o disminución se computará por la diferencia entre el coste de adquisición y de titularidad y el valor de enajenación de aquéllas. A tal efecto, el coste de adquisición y de titularidad se estimará integrado: Primero. Por el precio o cantidad desembolsada para la adquisición de los expresados valores, y Segundo. Por el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rendimientos de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación. Inversamente, serán objeto de deducción las pérdidas sociales que en el expresado período hubiesen sido imputadas a los socios por la titularidad de las acciones o participaciones enajenadas>>.

⁸³⁸ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su artículo 20.8,c) que en este caso <<el incremento o pérdida de capital se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de los tres siguientes: Primera. El valor nominal de la aportación. Segunda. El valor de cotización en Bolsa de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior. Tercera. La valoración del bien aportado según los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto>>.

⁸³⁹ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulaba en su artículo 20.8, d) que para estos supuestos <<se considerará incremento o pérdida de patrimonio la diferencia en más o menos entre los bienes recibidos como consecuencia de la separación o la cuota de liquidación social y el valor de adquisición del título o participación del capital que corresponda a aquella cuota. Cuando se trate de la separación de los socios o disolución de las sociedades comprendidas en los apartados dos y tres del artículo doce, no se computará a efectos de determinar la diferencia antes mencionada el importe de los beneficios o de las pérdidas sociales imputadas a los socios durante su tiempo de pertenencia a la sociedad>>.

⁸⁴⁰ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 20.8,e) que en este caso <<el incremento se imputará por el importe de dicha participación>>

suscripción preferente realizada por el Real Decreto-Ley 1/1989, de 22 de marzo, por el que se regula el tratamiento tributario de los derechos de suscripción y, de las letras del tesoro para no residentes⁸⁴¹. A través de esta ordenación se incardinó el citado supuesto en el ámbito de las acciones o participaciones no cotizadas. A este respecto CARBAJO VASCO señala que esta previsión normativa constituyó *<<una auténtica revolución, pues se pasó, sin solución de continuidad, desde una situación en la que no se gravaba en absoluto el beneficio obtenido en la venta de los derechos de suscripción preferente a otra en la que se gravaba íntegramente el total importe obtenido en la enajenación de los derechos de suscripción preferente, sin tener en cuenta, en modo alguno, su posible coste>>*⁸⁴². Por su parte, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas delimitó de una forma más precisa las normas para la determinación del importe de los incrementos y disminuciones de patrimonio. También esta regulación estableció unas normas aplicables con carácter general y otras específicas para supuestos particulares. Los supuestos generales se referían a la transmisión onerosa o lucrativa que se determinaban conforme a la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. A estas normas cabe adicionar la referida a la determinación del importe gravado de acuerdo al valor de adquisición de los elementos patrimoniales o según partes proporcionales. Las normas genéricas se completaban con una

⁸⁴¹ Real Decreto-Ley 1/1989, de 22 de marzo, por el que se regula el tratamiento tributario de los derechos de suscripción y, de las letras del tesoro para no residentes (Boletín Oficial del Estado, núm.70, de 23 de marzo de 1989).

⁸⁴² El Real Decreto-Ley 1/1989, de 22 de marzo, por el que se regula el tratamiento tributario de los derechos de suscripción y, de las letras del tesoro para no residentes señalaba en su exposición de motivos que con esta medida pretendía eliminar la *<<proliferación de operaciones en las que, bajo la apariencia de una simple enajenación de derechos de suscripción, han pretendido ocultar una verdadera transmisión total o parcial del activo social sin tributación de plusvalías por parte del transmitente, llegando incluso al dudoso y, desde luego, difícilmente comprensible resultado de computar para las personas físicas transmitentes un valor de adquisición negativo, a efectos fiscales, de los valores de los cuales proceden los derechos enajenados>>*. En este sentido CARBAJO VASCO explica que esta operación tenía el siguiente diseño *<<se calculaba una ampliación de capital en la proporción suficiente para dar entrada al nuevo socio; los accionistas vendían la totalidad de los derechos de suscripción preferente a los adquirentes de la sociedad: no hay coste fiscal en el IRPF porque el precio de venta de los derechos de suscripción preferente se limita a minorar el valor de adquisición de los títulos, aunque lo supere con creces; las acciones que habían quedado en manos de los antiguos accionistas se donaban – ya mermado su valor por la ampliación – a los nuevos adquirentes o a los hijos o familiares de aquéllos, “lavando” el incremento, convenientemente reducido, al 8 % - hasta 1988 – o al 20 % con posterioridad>>*. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.354.

serie de criterios para la determinación del valor de adquisición⁸⁴³ y el valor de transmisión⁸⁴⁴ de los elementos patrimoniales así como una previsión sobre las mejoras realizadas en dichos bienes⁸⁴⁵. Sin embargo, el valor de adquisición de los elementos patrimoniales no era objeto de actualización anual mediante coeficientes sino que se aplicaba un porcentaje reductor a dicha renta (sistema de abatimiento). Dicho sistema se encontraba coordinado con el establecimiento de un límite temporal de dos años para la aplicación de los porcentajes reductores. La aplicación de éstos variaba según la fuente generadora de los incrementos y disminuciones de patrimonio⁸⁴⁶. Además, esta

⁸⁴³ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía en su artículo 46.1 que <<el valor de adquisición estará formado por la suma de: a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado o, en su caso, el valor a que se refiere el artículo siguiente. b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses, que hubieren sido satisfechos por el adquirente. Este valor se minorará, cuando proceda, en el importe de las amortizaciones reglamentariamente practicadas, computándose en todo caso la amortización mínima>>.

⁸⁴⁴ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su artículo 46.2 que <<el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado o, en su caso, el valor a que se refiere el artículo siguiente. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado anterior en cuanto resulten satisfechos por el transmitente, con excepción del importe a que se refiere la letra b) del apartado siete del artículo 78 de esta Ley>>. Por su parte, el apartado tercero añadía que <<por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no difiera del normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste>>.

⁸⁴⁵ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 45.3 que <<si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior>>. Esta previsión normativa se recogió en todas las regulaciones posteriores del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, como plantea CARBAJO VASCO la distinción del término “mejora” y su separación del valor de adquisición puede plantear problemas en los supuestos en los que no existe contabilidad. Para resolver esta cuestión <<por analogía pueden aplicarse los conceptos del artículo 7-Uno, b) del RIR-91 y las normas contables. Así una mejora constituye una incorporación permanente al valor del bien y amortizable, con una duración superior a un año, frente a un gasto de conservación o reparación que simplemente, mantiene el valor del bien>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.346.

⁸⁴⁶ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía en su artículo 45.2. que <<cuando los incrementos o disminuciones de patrimonio procedan de la transmisión de bienes o derechos adquiridos con más de dos años de antelación a la fecha de aquélla o de derechos de suscripción que procedan de valores adquiridos con la misma antelación, su importe, a efectos de tributación, se determinará de acuerdo con las reglas y porcentajes siguientes: a) Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre las fechas de adquisición y transmisión, redondeado por exceso. b) Con carácter general, el incremento o disminución patrimonial se reducirá en un 7,14 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos. c) Tratándose de acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria, el incremento o disminución patrimonial se reducirá en un 11,11 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos. d) Tratándose de bienes inmuebles, derechos sobre los mismos o valores de

ordenación recogió normas específicas para la determinación del importe gravable de los incrementos y disminuciones de patrimonio como en la regulación anterior⁸⁴⁷. Adicionalmente, cabe destacar la incorporación de nuevos supuestos específicos entre los que se encontraban la transmisión, amortización, canje, conversión de valores calificados de rendimiento explícito⁸⁴⁸, indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales⁸⁴⁹, contratos de seguro de vida⁸⁵⁰, permuta de

las entidades comprendidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, el incremento o disminución patrimonial se reducirá en un 5,26 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos. e) Quedarán no sujetos al Impuesto los incrementos o disminuciones patrimoniales a que se refiere este apartado cuando el período de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo de los bienes o derechos a que se refieren las letras b), c) o d) anteriores sea superior a quince, diez o veinte años, respectivamente>>. Sin embargo, el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes, de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica establecía dos regímenes diferentes como señalaba su exposición de motivos <<uno el aplicable a las plusvalías y minusvalías resultantes de elementos patrimoniales adquiridos a partir de su entrada en vigor. Este nuevo sistema gravará las plusvalías reales, y para las obtenidas en más de dos años, contará, en la generalidad de los casos, con un mínimo exento de 200.000 pesetas (1.202,02 euros), y un tipo del 20 por 100; y otro, el transitorio, aplicable a los incrementos y disminuciones derivados de elementos adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de esta norma. Éste último, se caracteriza porque, por una parte, consolidará una reducción del incremento de patrimonio del doble de aquella a que tuviese derecho el sujeto pasivo, con arreglo al régimen anterior de este Real Decreto-ley, un límite temporal: 31 de diciembre de 1996; y por otra, porque no reducirá las disminuciones de patrimonio. A ello deberá añadirse, de un lado, la corrección del valor de adquisición si el elemento se transmitiese a partir de 1997 y, de otro, el tipo de gravamen, que para 1996 será el vigente hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley, si bien limitando al 20 por 100 el tipo aplicable a incrementos de patrimonio irregulares y que para las transmisiones que se efectúen a partir de 1 de enero de 1997 el tipo aplicable será el señalado para el nuevo sistema>>.

⁸⁴⁷ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogió al igual que la regulación anterior los supuestos referidos a separación de los socios o disolución de sociedades, traspaso, aportaciones no dinerarias a sociedades. En cualquier caso, conviene señalar la delimitación más precisa, en los supuestos sobre la transmisión de acciones entre los que se distinguía a los referidos a las sociedades transparentes. Así como, los supuestos sobre la transmisión a título oneroso de valores admitidos o no a cotización en un mercado oficial previsto en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

⁸⁴⁸ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía en su artículo 48, f) que para estos casos <<se considerará incremento o disminución de patrimonio la diferencia entre el valor de transmisión, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición. Como valor de canje o conversión se tomará el que corresponda a los valores que se reciban>>.

⁸⁴⁹ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 48, h) que en estos supuestos <<se computarán como incremento o disminución patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Si el elemento siniestrado fuese la vivienda habitual del sujeto pasivo, se estará a lo dispuesto en el artículo 50 de esta Ley>>.

⁸⁵⁰ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía en su artículo 48, i) que en estos casos <<el incremento o disminución patrimonial vendrá determinado por la diferencia entre la cantidad que se perciba y el importe de las primas satisfechas, sin perjuicio de lo previsto en los artículos 9, apartado uno, letra e), y 37, apartado uno, número 3, letra f), de esta Ley>>.

bienes y derechos excepto los calificados de rendimientos explícitos⁸⁵¹ y finalmente la extinción de rentas vitalicias⁸⁵². Con posterioridad a esta ordenación destaca la reforma efectuada sobre la determinación del valor de adquisición y transmisión realizada por el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes, de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica. La relevancia de esta reforma se fundamentaba en la reimplantación del sistema de actualización del valor de adquisición mediante la aplicación de los coeficientes establecidos por las leyes de Presupuestos Generales del Estado. La novedad regulatoria se encontraba en

⁸⁵¹ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contemplaba en su artículo 48, j) que para estos supuestos <<el incremento o disminución patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio>>. A este respecto, véase núm. de consulta 0524-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 13/03/2001, en relación a la cuantificación del importe derivado de la percepción de una parcela urbanizada, destinada a la construcción de una vivienda familiar, así como, una participación indivisa en otra parcela y las correspondientes indemnizaciones por la demolición de la nave industrial y el cese en la actividad como consecuencia de un plan de actuación urbanística. En este caso, <<la Orden de 7 de febrero de 2000, por la que se desarrollan para el año 2000 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen Especial Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en su punto 3 que "en las actividades recogidas en el anexo II de esta Orden, el rendimiento neto de módulos se incrementará por otras percepciones empresariales, como las subvenciones corrientes y de capital". Dentro de este concepto de otras percepciones empresariales deben entenderse incluidas las indemnizaciones por cese en la actividad. Por tanto, el rendimiento neto calculado según las reglas establecidas en la citada Orden Ministerial se incrementará en el importe de la indemnización por cese en la actividad. Ahora bien, al tratarse de un supuesto de rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, recogido expresamente en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, le será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 30 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. Por otro lado, a la parte de la indemnización percibida como compensación por la demolición de la nave industrial, afecta a la actividad, le resultará de aplicación el tratamiento establecido en los artículos 31 y siguientes de la Ley del Impuesto para las ganancias y pérdidas patrimoniales, ya que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 26.2 de la citada Ley, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas no se incluyen dentro del rendimiento neto de las mismas. El importe de esta ganancia o pérdida patrimonial estará constituido por la diferencia entre el importe de la indemnización y el valor de adquisición de la nave industrial. Ahora bien, hay que tener en cuenta que lo que se percibe viene a compensar al consultante por el desalojo de la citada nave por demolición, por lo que este valor de adquisición será el que proporcionalmente corresponda al valor de la edificación. Este valor de adquisición, al tratarse de un bien inmueble afecto a una actividad económica, se actualizará aplicando los coeficientes de corrección monetaria previstos en el artículo 61 de Ley 54/1999, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000. El importe resultante se integrará en la parte especial de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 39 de la Ley del Impuesto>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸⁵² La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su artículo 48, k) que para estos casos <<el incremento o disminución de patrimonio se computará, para el obligado al pago de aquéllas, por diferencia entre el valor de adquisición del capital recibido y la suma de las rentas efectivamente satisfechas>>.

la aplicación de los coeficientes de actualización a todas las partidas que intervenían en la formación del valor de adquisición⁸⁵³. La Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias estableció, al igual que las ordenaciones anteriores, unas normas aplicables con carácter general y otras específicas para los supuestos particulares. Los supuestos generales se regularon de una forma más precisa en la transmisión onerosa o lucrativa mediante la delimitación de los valores de adquisición y transmisión⁸⁵⁴. La actualización del valor de adquisición se realizaba a través de la aplicación de coeficientes establecidos por las leyes de Presupuestos Generales del Estado para las transmisiones onerosas. Sin embargo cabe advertir que este sistema solamente era de aplicación a los bienes inmuebles⁸⁵⁵. Por tanto, a partir de esta ordenación solamente se actualizaban los valores de adquisición de los bienes inmuebles en contraposición al resto de elementos patrimoniales que carecían de dicha revisión. Adicionalmente, esta regulación contempló una serie de normas

⁸⁵³ El Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes, de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica añadía a los criterios establecidos en el artículo 46 para la determinación del <<“valor de adquisición”, a que se refiere el apartado anterior se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes establecido por la ley de Presupuestos Generales del Estado. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera: a) Sobre el importe o valor a que se refiere el párrafo a) del apartado anterior, atendiendo al año de adquisición. b) Sobre las inversiones o mejoras, atendiendo al año en que se hubieran realizado. c) Sobre los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, atendiendo al año en que se produjeron. d) Sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan>>. Por su parte, el valor de transmisión <<será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado o, en su caso, el valor a que se refiere el artículo siguiente. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado uno en cuanto resulten satisfechos por el transmitente, con excepción del importe a que se refiere el párrafo b) del apartado siete del artículo 78 de esta Ley>>.

⁸⁵⁴ Especial consideración merecen los supuestos de ganancias patrimoniales originados como consecuencia de la incorporación de bienes o derechos, que no fueran dinero. A este respecto, PÉREZ ROYO explica que <<el RIRPF dispone en su art. 98 para los premios satisfechos en especie que por valor de mercado se tomará el resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor o coste de adquisición del bien entregado para el pagador. Ahora bien, como sobre este valor de mercado el pagador debe calcular y efectuar un ingreso a cuenta del IRPF del premio del 18 por 100, hay que concluir que el importe de la ganancia patrimonial será la suma del valor de mercado del bien que se entrega más el ingreso a cuenta realizado sobre el mismo. Dicha suma funcionará también como valor de adquisición del bien en cuestión para calcular posibles variaciones patrimoniales posteriores en su venta>>. En PÉREZ ROYO, I: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.339.

⁸⁵⁵ A este respecto CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO señalan que <<la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial se hará con arreglo a las reglas de la L.I.R.P.F., por lo que, sólo tratándose de bienes inmuebles, serán aplicables los coeficientes de actualización que se establezcan en las correspondientes leyes de Presupuesto Generales del Estado>> mientras que <<los coeficientes aplicables a los bienes inmuebles afectos a actividades económicas serán los previstos en el I.S. (art. 59)>>. En CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, ob. cit., p.175.

específicas para determinados supuestos en los que se producía una alteración patrimonial. Al igual que la normativa anterior se recogieron los mismos supuestos aunque con previsiones adicionales⁸⁵⁶. Entre éstas destacaba el tratamiento de las indemnizaciones de los seguros de daños en especie al determinarse la ganancia o pérdida patrimonial conforme al valor de mercado de los bienes o servicios recibidos. Si bien conviene recordar que la regulación de las percepciones de contratos de seguro sobre las personas se calificaban como rendimiento de capital mobiliario. En cambio se calificaban como rendimiento de trabajo a las prestaciones derivadas de un sistema de previsión social de carácter empresarial. Merece especial referencia la determinación del valor de transmisión en los supuestos de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación de capital. En estos casos, el valor de transmisión se determinaba de acuerdo a la valoración de mercado en contraposición a la regulación anterior referenciada al Impuesto sobre el Patrimonio⁸⁵⁷. También, cabe destacar la incorporación de nuevos supuestos específicos referidos a las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios⁸⁵⁸, transmisión de elementos patrimoniales a cambio de una renta

⁸⁵⁶ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias recogía al igual que la ordenación anterior los supuestos referidos a la separación de los socios o disolución de sociedades, traspaso, aportaciones no dinerarias a sociedades, transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales, transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales, transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades transparentes, indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, permuta de bienes o derechos y finalmente la extinción de rentas vitalicias o temporales. Si bien como pone de manifiesto PÉREZ ROYO <<en la transmisión de acciones sin cotización se toma como una de las referencias para objetivizar el valor de mercado de los títulos vendidos la de capitalizar, ya no al 15, sino al 20 por 100 los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados. Se dispone también que si prevaleciese como valor de transmisión, no el importe efectivamente convenido por las partes, sino la mayor de las referencias objetivas ofrecidas por la Ley, dicho valor se tomaría también como de adquisición para el adquirente>>. En PÉREZ ROYO, I: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.313.

⁸⁵⁷ El artículo 35.1. d) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía que el valor de transmisión prevalente para la determinación de las ganancias patrimoniales derivada de la aportación no dineraria era el correspondiente al valor de adquisición de las acciones recibidas.

⁸⁵⁸ Las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios se calificaban como ganancia o pérdida patrimonial respecto a las cantidades obtenidas por aquéllos en relación al valor de adquisición de dichas acciones o participaciones sociales. A este respecto, véase núm. de consulta 0834-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 26/04/2001, en relación al tratamiento fiscal de la venta de los socios a la sociedad de responsabilidad limitada de una parte del capital en ejecución de un acuerdo de la junta general de reducción del capital. En este caso, <<este supuesto debe deslindarse del previsto en el artículo 40 de la mencionada Ley de Sociedades de responsabilidad limitada, ya que éste trata de un supuesto de amortización de acciones en el que, con objeto de reducir el capital, la

temporal o vitalicia⁸⁵⁹, transmisión o extinción por el titular de un derecho real de goce o disfrute sobre inmuebles⁸⁶⁰, incorporaciones de bienes o derechos que no derivaran de una transmisión⁸⁶¹, operaciones realizadas en los

Sociedad las adquiere para amortizarlas. Evidentemente, como la operación contemplada en dicho precepto implica la previa adquisición de las acciones por la sociedad, será esta adquisición (transmisión desde el punto de vista del socio persona física) la que provoque la alteración en la composición de su patrimonio, debiendo acudir para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial a las reglas (...) de la Ley del Impuesto para cuantificar la variación de valor, siendo inoperante, a efectos del Impuesto correspondiente al socio persona física, la ulterior amortización de los valores por la sociedad. Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que al tratarse de una transmisión de socio a sociedad, resultará de aplicación la regla de operaciones vinculadas (...) dado que como se ha señalado anteriormente, estamos ante una ganancia patrimonial, en este caso derivada de acciones adquiridas en 1981, resultarán de aplicación los porcentajes reductores previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que determina, en el presente caso, que las ganancias patrimoniales estén no sujetas a este Impuesto>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸⁵⁹ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias disponía en su artículo 35, j) que para estos casos <<la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos>>.

⁸⁶⁰ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias regulaba en su artículo 35, k) que en estos supuestos <<para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el importe real a que se refiere el artículo 33.1.a) de esta Ley se minorará de forma proporcional al tiempo durante el cual el titular no hubiese percibido rendimientos del capital inmobiliario>>. A este respecto, véase núm. de consulta 0920-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 17/05/2001, en relación a la cuantificación de la ganancia o pérdida patrimonial procedente de la percepción de una indemnización, por el arrendatario, por la renuncia a todos los derechos y mejoras sobre las fincas rústicas arrendadas por la sociedad arrendadora. En este caso <<el importe de la ganancia o pérdida patrimonial será la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales, (...) la indemnización corresponde tanto a la renuncia a los derechos de arrendamiento, elemento inmaterial del activo afecto, como a las mejoras realizadas sobre las fincas, elementos materiales del activo afecto. El valor de adquisición estará formado por tanto, por el valor contable de las inversiones y mejoras realizadas en las fincas, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto. Si, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 334 del Código Civil, estas mejoras deben calificarse como bienes inmuebles, el valor de adquisición se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que, para el año 1999, establece el artículo 59 de la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999, que deberán aplicarse sobre los importes invertidos en las mismas, atendiendo al año en que se han satisfecho, y sobre las amortizaciones, atendiendo al año que correspondan. El valor de transmisión será el importe de la indemnización, siempre que no resulte inferior al normal de mercado del derecho renunciado y de las mejoras sobre las fincas, pues en tal caso prevalecerá este último. Dado que la ganancia patrimonial no proviene de una transmisión cuyo objeto exclusivo sea una explotación agraria o fincas rústicas afectas a la actividad, no resulta de aplicación el Real Decreto 660/1996, de 19 de abril, por el que se regulan los beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de fincas rústicas y explotaciones agrarias>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸⁶¹ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias señalaba en su artículo 35, l) que en estos casos <<se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos>>.

mercados de futuros u opciones⁸⁶² y las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas⁸⁶³. Finalmente para concluir con el estudio de esta regulación merece destacar la aplicación de determinadas reducciones aplicables a las ganancias y pérdidas patrimoniales. Esta ordenación posibilitaba la aplicación de las reducciones de actividades económicas a las ganancias patrimoniales. El supuesto particular se refería a la transmisión de activos fijos inmateriales por contribuyentes que hubieran ejercido la actividad de transporte por autotaxis y determinasen sus rendimientos netos en estimación objetiva⁸⁶⁴. Posteriormente, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes incorporó una especialidad para la determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales. El nuevo supuesto particular se refería a la transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades patrimoniales por causa de la supresión de dicho régimen⁸⁶⁵. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del

⁸⁶² La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía su artículo 35, m) que en estos supuestos <<se considerará ganancia o pérdida patrimonial el rendimiento obtenido cuando la operación no suponga la cobertura de una operación principal concertada en el desarrollo de las actividades económicas realizadas por el contribuyente, en cuyo caso tributarán de acuerdo con lo previsto en la sección 3.ª de este capítulo>>.

⁸⁶³ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias disponía en su artículo 35, n) que para estos casos <<se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones que minoren dicho valor>>.

⁸⁶⁴ El Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableció en su artículo 41.1 que <<los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxis, clasificada en el epígrafe 721.2 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas que determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, reducirán las ganancias patrimoniales que se les produzcan como consecuencia de la transmisión de activos fijos inmateriales, cuando esta transmisión esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector. Así mismo, lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable cuando, por causas distintas a las señaladas en el mismo, se transmitan los activos inmateriales a familiares hasta el segundo grado>>. La aplicación de las reducciones se encontraba condicionada al tiempo transcurrido desde la adquisición del activo fijo inmaterial. La reducción era del 100 por cien en adquisiciones superiores a doce años y de un 4 por ciento en las realizadas hasta un año.

⁸⁶⁵ La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes sustituyó la letra c) del artículo 35 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias dedicado a la transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades transparentes por el referido a las sociedades patrimoniales en el siguiente sentido <<la

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio recogió la misma configuración normativa para la determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales que las ordenaciones predecesoras. Por tanto, también esta regulación contempló normas generales para los supuestos de transmisión onerosa o lucrativa con sus correspondientes reglas de valoración de adquisición y transmisión. A este respecto, conviene destacar la vigencia de la actualización del valor de adquisición basada en la aplicación de coeficientes para los supuestos de transmisiones onerosas de bienes inmuebles⁸⁶⁶. Igualmente, esta ordenación estableció una serie de normas particulares de valoración de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de una transmisión. La citada normativa recogió los mismos supuestos de la ordenación anterior salvo lo dispuesto para las sociedades patrimoniales que fueron suprimidas por la regulación comentada en este momento. En su lugar, esta ordenación estableció una norma de valoración específica tanto en la transmisión como para el reembolso a título oneroso de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva⁸⁶⁷. Finalmente, la Ley

ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquéllas (...)>>.

⁸⁶⁶ Téngase presente que los elementos patrimoniales afectos actividades económicas como señalan ALBI IBAÑEZ, PAREDES GÓMEZ y RODRÍGUEZ ONDARZA contienen <<las siguientes particularidades que afectan al cálculo del valor de adquisición y a su actualización: a) Como valor de adquisición se toma el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima. b) La actualización del valor de adquisición se realizará exclusivamente en el caso de inmuebles, pero con diferentes coeficientes de actualización. En particular, se emplean los coeficientes establecidos en la Ley de PGE a efectos del IS (...)>>. En ALBI IBAÑEZ, E; PAREDES GÓMEZ, R, y RODRÍGUEZ ONDARZA J. A.: *Sistema Fiscal Español*, ob. cit., p. 158.

⁸⁶⁷ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio establecía en su artículo 35.1,c) que para estos casos <<la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por el valor liquidativo aplicable en la fecha en que dicha transmisión o reembolso se produzca o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. En supuestos distintos del reembolso de participaciones, el valor de transmisión así calculado no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes: - El precio efectivamente pactado en la transmisión. - El valor de cotización en mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros y, en particular, en sistemas organizados de negociación de valores autorizados conforme a lo previsto en el artículo 31.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en la fecha de la transmisión. A los efectos de determinar el valor de adquisición, resultará de aplicación, cuando proceda, lo

26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias realizó modificaciones en las normas aplicables a los supuestos generales y específicos para la determinación del importe gravable en las ganancias o pérdidas patrimoniales. En relación a los normas de aplicación genérica se suprimió la actualización del valor de adquisición conforme a coeficientes de corrección monetaria para los supuestos de transmisiones onerosas de bienes inmuebles. Esta previsión normativa tenía su origen en la propuesta contenida en el Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, de 2014 que fue recogida posteriormente en la regulación citada⁸⁶⁸. EL Informe justificaba la medida porque *<<tampoco en el IRPF ni en el IS se actualizan los valores de las restantes partidas que integran la base imponible>>*⁸⁶⁹. En cambio, la reforma mantuvo los coeficientes de abatimiento correspondientes al régimen transitorio limitando su aplicación a las ganancias patrimoniales derivadas de bienes con un valor de transmisión máximo de 400.000 euros⁸⁷⁰. La reforma de las normas específicas

dispuesto en la letra a) de este apartado 1. No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, en el caso de transmisiones de participaciones en los fondos de inversión cotizados a los que se refiere el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, realizadas en bolsa de valores, el valor de transmisión se determinará conforme a lo previsto en la letra a) de este apartado>>.

⁸⁶⁸ El Informe para la reforma del Sistema Tributario Español recomendaba en su propuesta número 18 que *<<el tratamiento en el IRPF de las ganancias y pérdidas patrimoniales debería responder a los siguientes criterios: a) Debería suprimirse la corrección de los valores de adquisición de bienes inmuebles con índices que reflejen la depreciación monetaria experimentada entre el momento de su compra y el de su enajenación a efectos del cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF y en el IS, para reducir así el ámbito de las indexaciones de rentas y rendimientos y equiparar el tratamiento fiscal de estas ganancias y pérdidas con el de las derivadas de capitales mobiliarios (...)>>*. En Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español (2014), ob. cit., pp.133. y ss.

⁸⁶⁹ En Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español (2014), ob. cit., p.130. Adicionalmente IGLESIAS TORRENS señala en relación al sistema de actualización mediante coeficientes establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado que *<<este hecho puede dar lugar al gravamen de plusvalías o ganancias puramente nominales originadas por la inflación, con el riesgo de quebrantar las exigencias del principio constitucional de capacidad económica>>*. En IGLESIAS TORRENS, Y.: *<<La nueva regulación de la renta del ahorro>>*, ob. cit., p. 77.

⁸⁷⁰ A tal fin, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó la disposición transitoria novena de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a las ganancias

de valoración afectó a la transmisión de derechos de suscripción de valores cotizados⁸⁷¹ o en proceso de convertirse en negociados⁸⁷². También la regulación señalada sustituyó la referencia al valor teórico por el valor del patrimonio neto en las transmisiones onerosas de valores no admitidos a negociación y en las participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva. El valor del patrimonio neto se configuró como una presunción sobre la valoración de la transmisión de carácter mínimo salvo prueba en contrario de la existencia de un precio obtenido por partes independientes en condiciones normales de mercado⁸⁷³. En este caso, el valor del patrimonio neto se obtenía del balance de situación correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994. De tal forma que, la reforma establecía una cuantía máxima del valor de transmisión de 400.000 euros para la aplicación de los coeficientes de abatimiento. Sin embargo, este límite se refería al conjunto de los valores de transmisión de todos los elementos patrimoniales a los que hubiera sido de aplicación dichos coeficientes desde el 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal de la ganancia patrimonial.

⁸⁷¹ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio establecía que el importe de la transmisión de derechos de suscripción procedentes de valores admitidos a negociación reducía el valor de adquisición de los títulos de los que procedían. En cambio, solamente, cuando el importe obtenido de la transmisión era superior a dicho valor de adquisición se consideraba ganancia patrimonial. Sin embargo, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias consideraba al importe obtenido de la transmisión de dichos derechos de suscripción, como una ganancia patrimonial sometida a retención para el transmitente sin posibilidad de reducción alguna. Por tanto, con esta medida se unificaba el tratamiento de los valores cotizados con los no admitidos a negociación y se evitaba el diferimiento fiscal por su difícil control. A tal efecto, la obligación de practicar la retención recaía en el depositario, intermediario o fedatario público.

⁸⁷² La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias suprimió la minoración del valor de adquisición de los títulos adquiridos con el importe obtenido de la transmisión de los derechos de suscripción de los que procedieran.

⁸⁷³ A este respecto, cabe señalar que el mayor importe correspondiente al valor del patrimonio neto o del valor resultante de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales se conformaban por la ley del Impuesto reseñada como un valor de transmisión mínimo.

El estudio de las ganancias y pérdidas patrimoniales ha puesto de relieve su vinculación con los rendimientos de capital. La diferenciación entre ambos se fundamenta en la configuración normativa de cada uno y en el procedimiento de determinación de la “renta gravable”: Adicionalmente, la delimitación del importe gravable de las ganancias y pérdidas patrimoniales requiere la aplicación de normas genéricas o específicas para su concreción. El importe de esa forma determinado constituye un componente de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

VI. PRESUNCIONES E IMPUTACIONES DE RENTA Y RÉGIMENES ESPECIALES

El tratamiento tributario de las presunciones e imputaciones de renta así como los regímenes especiales aparece diferenciado del resto de los componentes de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El análisis conjunto de las citadas categorías de renta se justifica por su vinculación inicial en los gravámenes de nuestro ordenamiento tributario. La configuración de todas ellas es el resultado de la evolución de la imposición tributaria sobre diversas fuentes de ingresos de las personas físicas. Las primeras regulaciones del gravamen sobre la renta establecieron una relación entre la “imputación” y las “presunciones”. Ambas se relacionaban con los procedimientos de estimación realizados por la Administración tributaria a través de signos externos de renta gastada o percibida. A este respecto PÉREZ DE AYALA PELAYO en relación a las imputaciones de renta señala que constituyen <<*una excepción al carácter monetario que ordinariamente se exige para que las rentas se sujeten al impuesto*>>⁸⁷⁴. La imputación supone la integración en el concepto de renta gravado por el Impuesto de una serie de rendimientos no percibidos efectivamente por el contribuyente. También las ordenaciones del gravamen sobre la renta de las personas físicas establecieron una relación entre la “imputación”, “presunciones” y el término “obtención”⁸⁷⁵. La expresión obtención se refería a la afluencia de ingresos obtenida por el propio obligado tributario bien a través de la percepción efectiva o mediante la estimación de renta realizada por la Administración tributaria a través de signos externos. La diferenciación de las presunciones e imputaciones respecto de la “atribución” se fundamentaba en el sujeto que obtenía la renta. La atribución de rentas se correspondía con los ingresos percibidos por otros sujetos con los que el contribuyente mantenía una relación de carácter contractual. El contribuyente no percibía la renta sino que la obtenía de forma indirecta a través de otros sujetos como consecuencia de la realización del presupuesto

⁸⁷⁴ En PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la renta*, ob., cit., p.87.

⁸⁷⁵ Sin embargo, cabe señalar que la conexión entre los términos “imputación” y “obtención” se mantiene en algunos trabajos sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Véase, PONT MESTRES, M.: *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.57 y ss.

de hecho contemplado en la Ley. La evolución posterior de la atribución de rentas en los gravámenes personales derivó hacia su sustitución por el establecimiento de regímenes especiales en las ordenaciones del Impuesto. Por ello las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se configuraron de forma absoluta sobre el criterio del gravamen exclusivo sobre la percepción de la renta.

Otro aspecto que subyace en la imputación de rentas y los regímenes especiales se refiere a la diferenciación del obligado tributario en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La concurrencia de ambos tributos se manifiesta en el ámbito de las imputaciones de renta y los regímenes especiales compartidas en ambas regulaciones. A este respecto CARBAJO VASCO destaca *<<la existencia de dos impuestos, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, que gravan el mismo objeto imponible: la renta, plantea inmediatamente la cuestión de delimitar el sujeto pasivo de cada uno de ellos>>*⁸⁷⁶. La confluencia de ambos gravámenes se manifiesta en la regulación común de la transparencia fiscal así como en la ordenación de las entidades sin personalidad jurídica⁸⁷⁷. Si bien, cabe destacar que la diferenciación entre

⁸⁷⁶ Sobre las posibilidades técnicas para la delimitación del sujeto pasivo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades CARBAJO VASCO distingue las siguientes: *<<a) Centrar la sujeción del Impuesto sobre Sociedades en torno a la personalidad jurídica (concepción subjetiva). b) Configurar un único impuesto sobre la renta empresarial, cuyo eje sería la realización de una explotación económica para el mercado (determinación objetiva)>>* de manera que la primera *<<concepción que liga la sujeción del impuesto societario a la existencia de la personalidad jurídica, resulta arcaizante, pues fundamenta la diferenciación entre el Impuesto sobre Sociedades, y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la idea de que tener “personalidad jurídica” constituye un privilegio, por último, tal idea se opone a las concepciones modernas que piensan en un gravamen unitario sobre las rentas empresariales, con independencia de la personalidad jurídica del empresario y coordinadas con la consideración del Derecho Mercantil como un Derecho de la Empresa, ideas que también laten en nuestro Impuesto sobre Sociedades>>*. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., pp.103 y ss.

⁸⁷⁷ A este respecto CARBAJO VASCO señala que *<<un ejemplo paradigmático de los problemas que conlleva una mala delimitación de los sujetos pasivos entre los dos gravámenes sobre la renta es el tratamiento de las sociedades civiles (...), el problema surge cuando ha de atribuir a los miembros, personas físicas, los rendimientos que obtiene una entidad, caso de la comunidad de bienes, la cual constituye una unidad de cara al exterior pero no entre los comuneros; en consecuencia, la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de entidades con unidad económica propia obliga a establecer una serie de reglas de atribución de rendimientos entre los miembros de la entidad. Desgraciadamente, otra fuente de confusión en este terreno ha sido el régimen de transparencia fiscal. Brevemente, la transparencia fiscal fue en España un modelo de tributación, a caballo entre el Impuesto sobre*

ambos gravámenes ha experimentado etapas de mayor o menor integración en las sucesivas regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La configuración de las presunciones e imputaciones así como los regímenes especiales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas son el resultado de la evolución de la imposición tributaria sobre diversas fuentes de ingresos. Desde esta perspectiva interesa el estudio de los antecedentes de las citadas categorías de renta porque su análisis posibilitará su diferenciación y composición como componentes de la renta gravada. El reseñado estudio se completará con el examen de las presunciones e imputaciones y regímenes especiales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como componentes independientes de la “renta gravable” objeto de nuestro trabajo.

1. Las presunciones de renta

Las presunciones son un componente de la “renta gravable” del Impuesto objeto de nuestro estudio. La configuración normativa de las presunciones es el resultado de la evolución de los gravámenes sobre la renta de las personas físicas. Desde esta perspectiva interesa el estudio de los antecedentes del gravamen sobre las presunciones de renta porque su análisis posibilitará su diferenciación y delimitación con otros componentes de la renta gravados por el Impuesto. El examen de estos aspectos permitirá su diferenciación con las imputaciones de renta y los regímenes especiales analizados posteriormente en este apartado.

la Renta de las Personas Físicas y, el Impuesto sobre Sociedades, con reglas especiales, desconociendo la personalidad jurídica, el velo societario y atribuyendo directamente a los socios las rentas obtenidas por la sociedad. A través de este sistema se trataba de resolver ciertos problemas: doble imposición económica de los dividendos, uso de las sociedades cerradas como instrumento de elusión fiscal, etc..., la influencia del Informe Van Den Tempel en su configuración resulta indudable>>. Ibidem, ob. cit., p.105. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2015 (RJ 2015, 5235) en relación a la imposibilidad de imputación de las retenciones y pagos a cuenta en la cuota de los socios de una sociedad transparente sucesora de otra entidad.

El tratamiento tributario de las presunciones de renta aparece vinculado a la imposición directa de carácter personal⁸⁷⁸. Por ello también se encuentran diferenciadas del resto de componentes de “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aunque conviene señalar que las presunciones se configuraron inicialmente como medios de prueba en los procesos judiciales⁸⁷⁹. La incorporación de las presunciones al ordenamiento fiscal se produjo con la implantación de los jurados tributarios. La asimilación de las normas procesales en materia probatoria por el sistema fiscal se realizó con la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Esta ordenación contenía una sección específica reguladora de las presunciones legales⁸⁸⁰. Por tanto, los procedimientos tributarios articulados sobre las presunciones fueron aplicados al conjunto del sistema fiscal de acuerdo a la citada regulación⁸⁸¹. Esta técnica aplicada en el ámbito tributario permitía a la Administración estimar que el contribuyente había obtenido rentas como consecuencia de la realización del hecho imponible establecido en la ley del Impuesto. Los procedimientos tributarios tenían su origen en la estimación de la renta mediante signos exteriores de riqueza del contribuyente realizada por jurados tributarios. Aunque, el contribuyente podía aportar prueba en contrario sobre la existencia de dicha renta. A este respecto CAZORLA PRIETO señala que *<<la regla general dentro del campo tributario en materia de presunciones es la prevalencia de las iuris tantum>>*⁸⁸². La aplicación de este tipo de presunciones liberaba a la Administración tributaria de la carga de la prueba⁸⁸³. Sin embargo,

⁸⁷⁸ A este respecto SOLE VILLALONGA señala que *<<el camino escogido para personalizar la imposición directa ha sido el que menos cuadra a tal tarea, La personalización, como su nombre indica, significa atender a las características de cada contribuyente para subjetivizar el gravamen; en vez de ello, se pretende llegar a ese fin por la vía de la presunción, esto es, la estimación objetiva de rendimientos, lo cual puede parecer paradójico>>*. En SOLE VILLALONGA, G.: *<<Un juicio crítico de la reforma tributaria>>*, *Información comercial española*, núm. agosto, vol. extra, 1964, p.90.

⁸⁷⁹ En este sentido PÉREZ ROYO señala que la regla especial de valoración referida a las presunciones se configura como *<<una norma de Derecho procesal que establece una presunción de renta>>*. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit. p.451.

⁸⁸⁰ La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria contenía en su Título III, dedicado a la gestión tributaria, una sección tercera denominada “la prueba” en los artículos 114 a 119.

⁸⁸¹ La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria establecía en su artículo 8 que *<<los actos de determinación de las bases tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación, practicadas de oficio o a virtud de los recursos pertinentes>>*.

⁸⁸² En CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, ob. cit., p.346.

⁸⁸³ A este respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1996 (RJ 1996, 6274) señala que *<<el instrumento jurídico utilizado por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, y*

los procedimientos indiciarios promovidos por la Administración tributaria suscitaron dudas sobre el respeto al principio de realidad por la comunidad académica⁸⁸⁴. El principio de realidad implicaba que la imposición tributaria debía recaer sobre la renta efectivamente obtenida. La ausencia de correspondencia entre la renta gravada y la obtenida configuró un fenómeno en el ámbito tributario en lo que ha venido en llamarse la crisis del principio de realidad⁸⁸⁵. Aunque conviene advertir que este principio constituyó el punto de partida del moderno sistema tributario español y de la unificación del poder fiscal⁸⁸⁶. Este postulado aparecía configurado inicialmente como un criterio de reparto de las cargas tributarias aunque posteriormente se relacionó con el principio del beneficio⁸⁸⁷. Más recientemente, el principio de la imposición sobre

también por la Ley 16 de diciembre 1954, ha sido el de las presunciones legales. En una situación probatoria normal, la exteriorización de un incremento patrimonial no justificado con la renta declarada, sería siempre un indicio razonable de que se había producido previamente una ocultación de rentas, pero a la Administración Tributaria le sería muy difícil probar fehacientemente tal ocultación, es decir los rendimientos concretos o plusvalías de enajenación ocultados o las adquisiciones a título gratuito, también ocultadas, y no digamos nada, probar el ejercicio o ejercicio en que se produjeron tales ocultaciones. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, salió al paso de estas dificultades, modificando el "onus probandi", liberando a la Administración Tributaria de la carga de la prueba, mediante presunciones legales "iuris tantum" que operan sobre el mismo hecho base>>. Véase, También Fundamento Jurídico tercero de la misma Sentencia citada si bien, se pone de relieve la evolución jurisprudencial en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2012 (RJ 2013, 1663) por la cual, la carga de la prueba del "hecho base" corresponde a la Administración tributaria que debe realizarse por los medios probatorios de carácter ordinario. También, véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2013 (RJ 2013, 4688) por la cual, la presunción de renta (incremento no justificado de patrimonio) deriva de la tenencia de una elevada suma de dinero en la caja de seguridad de una entidad financiera y cuyo patrimonio no había sido declarado por el contribuyente.

⁸⁸⁴ Véase a este respecto SOLE VILLALONGA, G.: <<Un juicio crítico de la reforma tributaria>>, ob. cit., p.90.

⁸⁸⁵ FUENTES QUINTANA pone de relieve que los principios tal y como quedaron establecidos en 1900 se caracterizaban por <<la crisis del principio de realidad del gravamen como criterio único para el reparto de la imposición directa>>. En FUENTES QUINTANA, E.: <<Los principios del reparto de la carga tributaria en España>>, ob. cit., pp.222 y ss.

⁸⁸⁶ Sobre esta cuestión FUENTES QUINTANA señala que <<es plenamente cierto que la gran novedad que la reforma de 1845 introdujo en España fue la de unificar el poder fiscal bajo el principio de la realidad del gravamen (como base del reparto de la imposición directa)>>. *Ibidem*, p.173.

⁸⁸⁷ A este respecto FUENTES QUINTANA pone de manifiesto que existe <<una justificación teórica para el mantenimiento de este principio de la realidad del gravamen como criterio de reparto de la carga correspondiente a los gastos públicos generales. Esta razón cree encontrarla FLORES en el ajuste del principio de realidad del gravamen al del beneficio derivado de los gastos públicos. El hacer valer, en la tributación del Estado, el principio de servicios por servicios era en aquel entonces más necesario que nunca por la intensidad y costo de la política de fomento de la economía nacional>> así mismo <<la distribución de la carga tributaria debe diferenciarse claramente en dos esferas distintas: la que corresponde a la Hacienda Central y la que respecta a las Haciendas Municipales. Los principios que deben servir de base a ambas son distintos, pues mientras la Hacienda Central debe basar mayoritariamente, el reparto de la carga tributaria en el principio de la capacidad de pago, las

la renta efectivamente obtenida con la realmente gravada aparecía identificado con el criterio de la percepción en los impuestos sobre la renta. Ello permitió la construcción teórica del gravamen sobre un concepto económico de renta articulado sobre los criterios de percepción y realización. Estos criterios inspiraron la primera regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que respondía <<a principios de realidad y desecha toda presunción o estimación objetiva>> como señaló DRAKE DRAKE⁸⁸⁸. El propósito de esta ordenación era la superación de la crisis del principio de realidad. A tal fin, la ordenación inicial del Impuesto se asentó en los criterios sobre la percepción y realización de la renta para su gravamen. Aunque conviene advertir que la citada regulación también contemplaba los procedimientos de estimación mediante signos externos de renta gastada junto con los jurados tributarios y la inclusión de las presunciones en la esfera de aplicación del hecho imponible. La estimación de renta realizada a través de los jurados tributarios desapareció en los primeros años de vigencia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, las ordenaciones posteriores mantuvieron la regulación de las presunciones de renta vinculada al hecho imponible. Las presunciones aparecían recogidas en el hecho imponible conformadas bajo supuestos de obtención de rentas presuntas o por el uso y disfrute de bienes. El alcance de las presunciones sobre obtención de renta también se extendió a los miembros de la unidad familiar del contribuyente por las transacciones económicas realizadas entre ellos. Todo lo anterior configuró el objeto del Impuesto de una forma extensa que alcanzó a todas las manifestaciones de riqueza obtenidas por el contribuyente. Desde este punto de vista MARTIN DELGADO señala que <<cualquier renta que no haya podido ser gravada en el momento de su percepción, lo debe ser en el momento de su disfrute o transmisión>>⁸⁸⁹. También, la incorporación de las presunciones de renta en las regulaciones del Impuesto motivó su identificación con las ficciones jurídicas⁸⁹⁰ y las normas de

*Haciendas Municipales han de buscar en el principio del beneficio la fundamental inspiración para la adjudicación de las exacciones necesarias>>. *Ibíd*em, pp.230 y ss.*

⁸⁸⁸ En DRAKE DRAKE, R.: <<Un Impuesto nuevo>>, ob. cit., p.14

⁸⁸⁹ En MARTÍN DELGADO, J.M.: <<Ganancias y pérdidas de patrimonio>>, ob. cit., p.429.

⁸⁹⁰ PÉREZ ROYO explica que <<tratándose de una ficción, no cabe referirse a una posible prueba en contrario, como sucede con las presunciones>> así mismo las normas imperativas de valoración <<tienen carácter obligatorio y no pueden eludirse, en cambio las normas que contienen presunciones pueden ser utilizadas o no por la Administración en función de que lo crea conveniente dentro del procedimiento de gestión o inspección de los distintos tributos.

valoración de las rentas presuntas⁸⁹¹. Todo ello provocó la expansión regulatoria de las presunciones en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Entre éstas se encontraban las referidas a la residencia del contribuyente⁸⁹², gestión del Impuesto materializadas en las retenciones⁸⁹³. En cualquier caso, dado el objeto de análisis de este estudio se prescinde del examen de los reseñados supuestos que en estos momentos excede del cometido de este trabajo. Por todo lo anterior y con el objetivo de esclarecer los componentes de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se analizan exclusivamente los supuestos de presunciones de renta gravados. Las regulaciones del Impuesto han recogido a las presunciones de renta en el hecho imponible. Si bien las ordenaciones vinculaban las presunciones a los rendimientos del trabajo o capital. Así se desprende de la regulación vigente del Impuesto al señalar que <<se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes,

*Nada obliga a la Administración a utilizar como medio de prueba la presunción de retribución de las prestaciones de trabajo o capital establecida por la Ley; serán criterios de oportunidad los que la determinen a hacerlo>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit. p.453.*

⁸⁹¹ Sobre la naturaleza de las presunciones recogidas en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, SIMÓN ACOSTA pone de relieve que <<cuando la presunción no permite averiguar la naturaleza de las rentas, es necesario que la ley establezca algunas normas complementarias para determinar el tratamiento que dichas rentas presuntas van a recibir (especialmente su cuantificación, imputación temporal e integración en la base imponible)>>, sin embargo existen determinadas rentas cuya naturaleza no es posible dilucidar, como las ganancias patrimoniales no justificadas, en este caso, <<esta presunción no determina cuál es la naturaleza de la renta presuntamente ocultada, por lo que es la propia ley la que determina cómo se integra con el resto de las rentas>>. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.116 y ss.

⁸⁹² En relación a la presunción de residencia contenida en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, GARCÍA NOVOA señala que <<la Ley establece la presunción iuris tantum de que reside habitualmente en territorio español aquella persona física cuyo cónyuge no separado legalmente e hijos menores dependientes residan habitualmente en España>>. En GARCÍA NOVOA, C.: <<Los sujetos pasivos en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.134.

⁸⁹³ En este caso, cabe destacar la presunción relativa a las retenciones practicadas sobre los ingresos satisfechos por los sujetos obligados a retener. En este supuesto, la falta de cumplimiento de dicha obligación no libera al obligado de su ingreso en la Administración tributaria. A este respecto, el artículo 151 del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que <<1.Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas, en todo caso, con deducción del importe de la retención que corresponda. 2. Los sujetos obligados a retener asumirán la obligación de efectuar el correspondiente ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de dicha obligación pueda excusarle de aquél. 3. Los sujetos pasivos no serán responsables por la falta de ingreso de las retenciones efectuadas por las personas o Entidades obligadas a ello. 4. La presunción a que se refiere el apartado 1 anterior no se aplicará cuando se trate de rendimientos de las actividades profesionales, cuyos ingresos se determinen conforme a tarifas, aranceles o derechos de obligado cumplimiento y aprobados por disposiciones legales o reglamentarias>>.

derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o capital>>⁸⁹⁴. Llegados a este punto, cabe resaltar, la relevancia del análisis de las presunciones de renta configuradas en torno al trabajo y el capital. Sin embargo se excluyen de este tratamiento a las presunciones sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas por el uso y disfrute del contribuyente. En este caso la calificación correspondiente será de rendimiento de actividad económica por un supuesto de autoconsumo como se ha puesto de relieve anteriormente. A estas consideraciones responde el estudio específico de las presunciones de renta por un lado vinculadas al trabajo y de otro al capital. A tal fin se estudian a continuación en primer lugar los supuestos de presunciones de renta derivados del trabajo, para posteriormente analizar los casos vinculados a los rendimientos del capital. Las presunciones de renta derivadas de los rendimientos de trabajo o del capital constituyen un componente de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1.1. Supuestos vinculados a las rentas de trabajo

Las presunciones de renta se recogen en el hecho imponible como un componente gravado por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las presunciones gravadas derivan de los rendimientos del trabajo o del capital. Los supuestos referidos constituyen un componente de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por ello interesa el análisis del gravamen sobre las presunciones derivadas del trabajo en la imposición sobre la renta y en las regulaciones del Impuesto objeto de estudio. Este examen posibilitará la determinación de su configuración normativa y su diferenciación con otros componentes de “renta gravable”.

Inicialmente en nuestro sistema fiscal, las presunciones se vinculaban con la estimación de la renta del contribuyente de forma indiciaria por la Administración Tributaria. Las presunciones de renta se configuran como un

⁸⁹⁴ En artículo 6.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio.

método alternativo a las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Los antecedentes se pueden encontrar en la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta que contemplaba la estimación de la renta imponible mediante signos exteriores de riqueza del contribuyente. El sistema estimatorio de la renta constituía un régimen sustitutivo de la declaración de los rendimientos e ingresos de los contribuyentes. Las regulaciones posteriores recogieron la estimación de la renta por signos externos como la ordenación contenida en la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta. Esta regulación establecía un procedimiento de revisión de la estimación de la renta por signos externos promovido a instancia del contribuyente agraviado⁸⁹⁵. Como novedad contemplada en esta regulación destacó la incorporación al procedimiento de estimación de la renta presunta realizada por la Administración tributaria de los *<<signos externos que indiquen la renta consumida o percibida>>* de acuerdo a las previsiones contenidas en dicha regulación⁸⁹⁶. Desde este punto de vista se pueden distinguir una serie de presunciones configuradas en torno a las rentas del trabajo percibidas o gastadas. La presunción sobre la renta percibida se refería a *<<la prestación de servicios personales con carácter dependiente o independiente>>*⁸⁹⁷. Las presunciones sobre la renta gastada se articulaba en función del *<<número de servidores>>* empleados por el contribuyente⁸⁹⁸. La vigencia de estos procedimientos fue limitada porque la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario suprimió la estimación de la renta percibida a través de signos externos aunque se mantuvo para la concreción

⁸⁹⁵ La Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta establecía en su artículo 28.9 que *<<todo contribuyente por signos externos que se considere agraviado podrá, aun en el caso de que la estimación de su renta presunta se ajuste estrictamente a las valoraciones establecidas, recurrir ante el Jurado Central con expresión concreta de las circunstancias especiales, por razón de las cuales los signos externos dan lugar a una estimación de la renta mayor que la efectivamente obtenida>>*.

⁸⁹⁶ A este respecto se refiere el artículo 28 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta.

⁸⁹⁷ El artículo 28.5 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta establecía que *<<como signos externos de renta percibida se consideran:...c) La relación de empleo o ejercicio de función pública en cuanto sea remunerada como tal prestación de servicios personales con carácter dependiente o independiente. d) El ejercicio de empleo o cargo directivo en empresa de cierta importancia, sea de carácter privado o paraestatal>>*.

⁸⁹⁸ Por su parte, el artículo 28.1 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta disponía que *<<como signos externos de renta gastada o consumida, se consideran los siguientes:...c) El número de servidores>>*.

de la renta gastada⁸⁹⁹. También se pueden encontrar una serie de presunciones recogidas en el Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales⁹⁰⁰. Éstas se referían a la aplicación de la licencia fiscal en relación a la prueba del ejercicio de una actividad comercial e industrial. Así como en la aplicación de la cuota de beneficios referente a los resultados económicos obtenidos por dichas actividades⁹⁰¹. La resolución de las controversias surgidas de la estimación de la renta presunta se realizaba a través de los jurados tributarios⁹⁰². Merece especial consideración la presunción de pleno derecho recogida en el Decreto 512/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los

⁸⁹⁹ Así se recogía en el artículo 112.1 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario al señalar que *<<la base imponible se determinará deduciendo de los ingresos computables que se consideren obtenidos en el período de la imposición los gastos fiscalmente admisibles, o mediante signos externos que indiquen la renta gastada. En ningún caso se computarán como renta imponible los incrementos no justificados de patrimonio, ni se determinará la base imponible mediante signos externos que indiquen la renta percibida. La determinación de la base imponible por signos externos de renta gastada no se aplicará cuando se trate de contribuyentes sujetos a la obligación real de contribuir>>*.

⁹⁰⁰ El Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales establecía en su artículo 8 que *<<el ejercicio de las actividades gravadas se probará por cualquier medio legal y, en particular, por: a) Declaración del interesado hecha espontáneamente o en acta de Inspección o expediente tributario. b) Anuncios, muestras, rótulos o cualquier otro signo que lo demuestre. c) relaciones facilitadas por las Autoridades en forma reglamentaria. d) Documentos facilitados por las Aduanas, Secretarías de Ayuntamientos y Oficinas públicas. e) Relaciones obtenidas de los Registros de mercancías, debidamente certificadas. f) Declaraciones de industriales o comerciantes de la misma actividad que ofrezcan las debidas garantías de fidelidad. g) Informes de la Organización Sindical, Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, Asociaciones profesionales y demás Instituciones oficialmente reconocidas>>*.

⁹⁰¹ El artículo 23.1 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales establecía que *<<al efecto de delimitar el hecho imponible en esta forma del Impuesto se entenderá que se ejerce una determinada actividad sujeta a la misma cuando las operaciones que la integran cierren un ciclo mercantil, determinando resultados económicos>>*. Así mismo, la misma disposición en el artículo 37.2 disponía que *<<la estimación del rendimiento imputado por las Juntas de Evaluación Global a los contribuyentes que hayan renunciado al régimen de estimación objetiva no se tomará en cuenta para la determinación de la base en el de estimación directa, salvo lo prescrito en el apartado siguiente>>*. Por su parte, el apartado tercero establecía que *<<en caso de omisión o falseamiento en cuentas de una operación por parte de un contribuyente que haya optado por el régimen de estimación directa, la base imponible que hubiere de ser fijada en dicho régimen no podrá ser inferior a la que resultaría en el de estimación objetiva>>*.

⁹⁰² El Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales establecía en su artículo 46 que *<<la competencia de los Jurados tributarios en esta forma de impuesto se extenderá: a) A la determinación de bases imponibles, mediante apreciación en conciencia, como régimen subsidiario de los de estimación directa y objetiva. b) A la resolución de las controversias que sobre cuestiones de hecho puedan producirse entre la Administración y los contribuyentes>>*.

Rendimientos del Trabajo Personal, en relación a las actuaciones de los artistas⁹⁰³. Las actuaciones se presumían retribuidas sin que se admitiera prueba en contrario acerca de la contraprestación percibida por dichos artistas. En este caso la delimitación del hecho imponible del Impuesto sobre los Rendimientos del trabajo Personal se correspondía con las presunciones establecidas en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁹⁰⁴. Por todo ello cabe señalar que los gravámenes a cuenta del Impuesto general fueron el antecedente de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De la misma manera estos precedentes se reflejaron posteriormente en el ordenamiento tributario español. Entre éstos se encontraba la presunción “iuris et de iure” que trasladaba la carga de la prueba al contribuyente respecto de la certeza de las estimaciones realizadas por la Administración tributaria a través de los signos externos de riqueza⁹⁰⁵. De forma complementaria a esta previsión se contemplaba un procedimiento de revisión de la estimación de la renta iniciado a instancia del contribuyente agraviado. También entre los antecedentes regulatorios se encontraba la presunción “iuris et de iure”. Esta presunción legal no admitía la prueba en contrario al encontrarse fundada en la prevalencia de la estimación por signos externos sobre los ingresos declarados cuando aquélla excedía en 1/5 del importe de ésta⁹⁰⁶. El Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de

⁹⁰³ El artículo 63 del Decreto 512/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal disponía que <<la Administración tributaria podrá presumir, sin que se admita prueba en contrario, que las actuaciones de los artistas son siempre retribuidas>>.

⁹⁰⁴ El Decreto 512/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal establecía en su artículo 4 que <<la Administración tributaria podrá presumir que la ejecución de trabajos en beneficio de terceros o por cuenta ajena, en su más amplio sentido, es siempre retribuida. Esta presunción admitirá prueba en contrario, excepto en los casos que expresamente se establezcan por Ley>>.

⁹⁰⁵ Así se desprende de la regulación establecida en los artículos 29 y siguientes de la Ley de 20 de diciembre, de la Contribución General sobre la Renta. De la misma manera se recogía en los preceptos 28.9 y posteriores de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta. Así como en el artículo 19.4 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁹⁰⁶ El Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 23 que <<a efectos de la determinación de la base imponible, la estimación por signos externos prevalecerá sobre los ingresos cuando exceda en más de 1/5 del importe de ésta>>. En este mismo sentido se recogía en el artículo 28.1 de la Ley de 20 de diciembre, de la Contribución General sobre la Renta, y en el artículo 28.8 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta.

las Personas Físicas recogió la estimación de la renta por signos externos de renta gastada a la vez que incorporó a los jurados tributarios a las tareas de determinación de la base imponible⁹⁰⁷. En realidad, a nuestro modo de ver, nos encontramos con el establecimiento por la norma tributaria de una auténtica presunción judicial⁹⁰⁸. Esta consideración deriva de la relevancia de cosa juzgada emanada de las resoluciones de los jurados tributarios. Esta fundamentación se encuentra reforzada porque contra dicha resolución solo era eficaz la sentencia ganada en juicio de revisión⁹⁰⁹. La implantación de los jurados tributarios se correspondía con el establecimiento de las evaluaciones globales de contribuyentes recogidas en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria⁹¹⁰. La evaluación global de los contribuyentes se realizaba a través de la estimación objetiva de bases tributarias⁹¹¹. El abandono posterior de las evaluaciones globales de contribuyentes y la prevalencia de la determinación individualizada de la renta derivó hacia el establecimiento de la

⁹⁰⁷ El artículo 15 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que <<la base imponible podrá determinarse: a) Por estimación de ingresos, con deducción de los gastos fiscalmente admisibles. b) Mediante signos externos que indiquen la renta gastada. c) Por los Jurados Tributarios, con carácter subsidiario>>.

⁹⁰⁸ Respecto a las presunciones judiciales, CASTÁN TOBEÑAS señala que <<son las únicas que constituyen verdadero medio de prueba (la llamada – no con gran exactitud- prueba de indicios o conjetural). De ellas hay que hacer uso especialmente en aquellos casos, como los de simulación y actos fraudulentos, en que se trata de comprobar hechos que han querido tener secretos sus autores>>. En CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil Español, Común y Foral, Introducción y parte General*, t. I, vol. II., 14ª ed., Reus, Madrid, 1987, pp. 928 y ss.

⁹⁰⁹ CASTÁN TOBEÑAS señala respecto al valor jurídico de “cosa juzgada” que nuestro Código civil Español <<por una tradición que viene del napoleónico y de Pothier, regula incidentalmente la teoría de la autoridad de la cosa juzgada, que en realidad pertenece a los Procedimientos más bien que al Derecho civil. Una razón de orden social, la necesidad de que no se repitan indefinidamente los litigios sobre un mismo asunto, ha creado el axioma, *res iudicata pro veritate habetur*, o lo que es igual, la presunción de verdad aneja a las decisiones de los Tribunales. “Ciertamente – dicen Colin y Capitant -, las apreciaciones de los magistrados están sujetas a error; pero como los mismos riesgos de error habría en un nuevo juicio, vale más que, cuando el primero ha sido celebrado con todas las garantías requeridas de regularidad, cierre definitivamente las discusiones”. Nuestro Código presenta también la autoridad de lo juzgado como una presunción, determinando que contra ella “sólo será eficaz la sentencia ganada en juicio de revisión” (artículo 1.251, apartado 2.). Para hacer respetar la autoridad de la cosa juzgada, la ley pone a disposición de los particulares una excepción especial, que es la antigua *exceptio rei iudicate* de los romanos. Más para que esta excepción no pueda paralizar acciones distintas de la anteriormente juzgada, la ley exige en ella determinadas condiciones de identidad entre el caso resuelto por la sentencia y aquel en que la excepción sea invocada>>. *Ibidem*, pp. 926 y ss.

⁹¹⁰ El artículo 47.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria disponía que <<la Ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible, dentro de los siguientes regímenes: a) Estimación directa. b) Estimación objetiva. c) Estimación por Jurados>>.

⁹¹¹ A este respecto, el artículo 49.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria disponía que <<el régimen de estimación objetiva se utilizará para la determinación singular o global de las bases tributarias, sirviéndose de los signos, índices o módulos>>.

estimación objetiva singular⁹¹². A la vez que se sustituyó la determinación de bases mediante los jurados tributarios por la estimación indirecta. La estimación indirecta se incorporó en nuestro sistema tributario a través de la Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Sistema Tributario a la vez que esta disposición suprimió los jurados tributarios. Sobre la estimación indirecta POVEDA BLANCO señala que *<<tanto su condición de régimen subsidiario como su forzosa aplicación cuando se produce la ausencia de colaboración por parte del contribuyente justifican su existencia y su aproximación a la estimación de bases o rendimientos por la vía de la presunción>>*⁹¹³. Estas consideraciones no implican una identificación de la estimación objetiva con la determinación indirecta de la renta del contribuyente⁹¹⁴. Sino más bien que la estimación objetiva podía aplicarse por la Administración tributaria al realizar una determinación indirecta de la renta del contribuyente. Las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogieron las presunciones de renta a la vez que éstas se integraron junto con el resto de componentes gravados. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogió la estimación de la renta presunta realizada por la Administración tributaria de acuerdo a las primeras ordenaciones de la imposición personal. La estimación se realizaba de acuerdo a signos externos sobre la renta consumida o percibida⁹¹⁵. La estimación de la renta gastada se reflejó en la determinación de la base imponible cuando ésta *<<sea inferior en un quinto a la cantidad que resulte en virtud de la estimación del consumo de la unidad familiar, más las diferencias puestas de manifiesto en las variaciones*

⁹¹² En este sentido, la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria modificaba el artículo 47.1, al establecer los regímenes de estimación directa, estimación objetiva singular y estimación indirecta.

⁹¹³ En POVEDA BLANCO, F.: *<<El retorno de las estimaciones objetivas de los rendimientos empresariales. Análisis crítico>>*, ob. cit., p.131.

⁹¹⁴ A este respecto PÉREZ DE AYALA PELAYO explica que *<<en la estimación indirecta se utilizan datos y medios objetivos para determinar una situación individualizada, y porque no se poseen esos datos y medios individualizados. En la estimación objetiva se utilizan datos objetivos aplicándose a todos los contribuyentes, y prescindiéndose –por propia definición– de cada situación individualizada. Puede decirse que en realidad estimación indirecta y método objetivo de estimación coinciden en que en ambos casos se emplean medios objetivos y no sólo medios subjetivos e individuales, como es propio de la estimación directa>>*. En PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas de Derecho Financiero*, ob. cit., p.433.

⁹¹⁵ Véase a este respecto, MARTÍN QUERALT, J.: *<<El Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas>>*, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., ob. cit., p.127.

del patrimonio>>⁹¹⁶. En el mismo precepto se establecía un procedimiento de revisión iniciado a instancia del sujeto pasivo aunque no suspendía la liquidación girada por la Administración tributaria. También esta regulación estableció una presunción sobre la renta percibida referida a las prestaciones de trabajo personal realizadas por el sujeto pasivo consideradas retribuidas salvo prueba en contrario⁹¹⁷. La citada previsión se encontraba recogida en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y posteriormente apareció en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas coordinada con la presunción establecida en la ley del Impuesto sobre Sociedades⁹¹⁸. En ambas regulaciones nos encontramos con una presunción de carácter legal “iuris tantum” y que por tanto trasladaba la carga de la prueba al sujeto pasivo⁹¹⁹. Una cuestión complementaria al tratamiento de las presunciones son las reglas de valoración de la renta presunta derivada de la prestación de trabajo personal desarrollada en la regulación reglamentaria del Impuesto. La cuantificación de la renta presunta se realizaba conforme al valor normal de mercado. Por éste se entendía, de acuerdo a la regulación reglamentaria, el <<precio que a la sazón se acordaría para los mismos sujetos independientes>>⁹²⁰. Cabe resaltar que el valor normal de mercado se recogió posteriormente en todas las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las

⁹¹⁶ En este sentido se recogía en el artículo 33.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁹¹⁷ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 3.3. que <<las prestaciones de trabajo personal y de capital en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario>>.

⁹¹⁸ La coordinación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades en relación a las presunciones motivó una serie de cuestiones sobre la naturaleza de la renta gravada por ambos tributos. Esta problemática se fundamentaba en la consideración del trabajo personal como componente gravado en el Impuesto sobre Sociedades. Sobre esta cuestión CARBAJO VASCO concluye que <<la posible existencia de rendimientos del trabajo personal en relación al Impuesto sobre Sociedades que, salvo en la opinión minoritaria de A. GOTA LOSADA, se entendió imposible, dado que el trabajo personal sólo puede predicarse de la persona física>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.95.

⁹¹⁹ MARTÍN QUERALT explica que el efecto jurídico que se origina con este tipo de presunciones <<es invertir la carga de la prueba, debiendo ser el sujeto pasivo el que pruebe fehacientemente que la prestación de servicios personales o de bienes se ha realizado gratuitamente –prueba que en no pocas ocasiones tendrá el carácter de auténtica probatio diabólica-, no bien se ha realizado por un precio inferior al presunto>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., ob. cit., p.68.

⁹²⁰ El Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en el primer inciso del artículo 7.2. que <<en su caso, dichas prestaciones se estimarán por su valor normal en el mercado, entendiéndose por tal el precio que a la sazón se acordaría para las mismas entre sujetos independientes>>.

Personas Físicas. También la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contempló la estimación de renta presunta para las rentas derivadas del trabajo personal⁹²¹. Esta ordenación mejoró la técnica jurídica empleada en la redacción del precepto referido a la renta presunta⁹²². Sin embargo, la citada normativa estableció la regulación de las presunciones al margen del hecho imponible del Impuesto lo que planteó a la doctrina científica dudas razonables sobre su consideración como un componente más de la renta⁹²³. En cualquier caso nos encontramos ante una presunción que admitía prueba en contrario por parte del sujeto pasivo⁹²⁴. De tal forma que en

⁹²¹ El artículo 7.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<las prestaciones de trabajo personal y las cesiones de bienes o derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal en el mercado, salvo prueba en contrario>>. De este precepto destacaba la referencia al trabajo complementada con la expresión “personal” en la que esta última no encuentra su correlativo en la regulación de dichos rendimientos. A este respecto CARBAJO VASCO advierte que <<los arts. 24 a 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta hablan sólo de “trabajo” y de que se eliminó específicamente el adjetivo “personal”. Podría entenderse que se trata de un olvido (como es nuestra opinión) y que, por lo tanto, los rendimientos a los que se aplica la presunción son los establecidos en los arts. 24 y ss. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero también podría afirmarse que su mantenimiento supone que una cosa es la calificación de una renta a efectos del IRPF y otra su verdadera naturaleza>> relacionada con esta cuestión se encuentra la referida a la inclusión en el citado artículo 7.1 de <<si se aplica esta estimación valorativa a los servicios, nuestra opinión es que quedan fuera de la misma, pues este tipo de operaciones son las que realizan los empresarios o profesionales y para ellos existe el principio especial (art.41.5 Ley del Impuesto sobre la Renta), “de que la venta o el servicio prestado gratuitamente se entiende retribuido por su valor normal en el mercado sin posibilidad de prueba en contrario>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.97.

⁹²² *Ibídem*, p.97.

⁹²³ Sobre esta cuestión surgida con la regulación establecida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, PONT MESTRES advierte que <<en lo concerniente a la presunción de retribución de las prestaciones de trabajo personal y las cesiones de bienes o derechos, que la ley del IRPF derogada incluía como uno de los componentes del hecho imponible, es de observar que en el vigente impuesto si bien se mantiene, sin embargo, se sitúa en otro artículo, concretamente el séptimo, quizá por estimar que así no podrá invocarse el razonamiento jurídico consistente en que aducida la prueba en contrario no se realiza el hecho imponible y, por tanto, no procede cuantificar base imponible alguna>>, sin embargo, <<para que la valoración pueda efectuarse se requiere de un *Prius*, cual la realización del hecho imponible. Sin la presencia de éste, no existe no puede existir obligación tributaria, y, por tanto, tampoco base imponible, por lo que no cabe valoración alguna conducente a la cuantificación de la prestación de una obligación tributaria inexistente. La obligación tributaria, en nuestro Derecho positivo vigente, la origina la realización del hecho imponible (art. 28 de la Ley General tributaria), y si éste se configura vía presunción, la ley propia del tributo así ha de ordenarlo. Y lo que la Ley ordena, en este caso, es que la presunción que configura admite prueba en contrario. Por tanto, destruida la presunción, no se realiza el hecho imponible (...)>>. En PONT MESTRES, M.: *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.52 y ss.

⁹²⁴ A este respecto MARTÍN QUERALT señala que <<como consecuencia de tal presunción, deberá ser el interesado quien pruebe tanto la gratuidad como, en su caso, la obtención de una retribución inferior a la de mercado. A tal efecto, y teniendo en cuenta los pronunciamientos judiciales habidos sobre la anterior legislación, resulta fundado entender que rigen los principios generales vigentes en materia probatoria, de forma que será admisible cualquier

caso de ausencia de prueba la presunción desplegaba todos sus efectos jurídicos sobre las figuras del pagador y perceptor de la renta⁹²⁵. La novedad de esta regulación radicaba en la incorporación de una serie de presunciones de pleno derecho o de carácter absoluto en el Impuesto. Éstas son las denominadas presunciones “iuris et de iure” y que no admitían la prueba en contrario por parte del sujeto pasivo⁹²⁶. La particularidad de este tipo de presunciones residía en que su articulado se encontraba disperso en el texto de la ley reguladora del Impuesto. Entre éstas se encontraban en primer lugar, las relativas a la valoración de los negocios realizados entre la sociedad o las personas relacionadas con dicha entidad y cuya denominación respondía al nombre de “operaciones vinculadas”⁹²⁷. La citada presunción se encontraba articulada bajo la técnica del reenvío al Impuesto sobre Sociedades⁹²⁸. De esta

*medio de prueba fundado en Derecho y los Tribunales podrán apreciar libremente la eficacia del medio probatorio aportado>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ªed., ob. cit., p.59. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2013 (RJ 2014, 461) en la que se establece una presunción de renta derivada del descubrimiento de activos ocultos a partir de la existencia de aportaciones a la cuenta de socio sin justificar quién las realiza y sin que conste en la contabilidad.*

⁹²⁵ MARTÍN QUERALT explica que <<*hay que entender que en los casos en que entre en juego la presunción y, por consiguiente, se entienda efectivamente producido un ingreso a favor de quien realizó un trabajo o cedió bienes o derechos, en el mismo momento cabrá entender que el cesionario podrá computar como gasto la misma cantidad que se impute como ingreso al cedente. Se produce, en definitiva, un ajuste bilateral como consecuencia de aplicar la presunción*>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., p.59.

⁹²⁶ En este sentido MARTÍN QUERALT aplica la categoría de presunción “iuris et de iure” a las operaciones vinculadas. *Ibidem*, p.60. En cambio CARBAJO VASCO califica dichas operaciones de <<*norma imperativa, “ex lege”*>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.99.

⁹²⁷ El artículo 8 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en relación a las operaciones vinculadas que <<*la valoración de las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como con los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos, se realizará por su valor normal en el mercado, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*>>.

⁹²⁸ Sin embargo, cabe poner de manifiesto que la disposición adicional quinta de Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dio una nueva redacción al artículo 16 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. A este respecto, véase núm. de consulta: 0720-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 29/03/2000, en relación a la tratamiento tributario, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las cotizaciones del régimen de autónomos de la Seguridad Social, correspondiente al administrador, cuando el pago se efectúa por parte de la sociedad. En este caso <<*las cuotas del Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (en adelante RETA) de los administradores de sociedades que son satisfechas por las empresas constituyen una retribución del trabajo en especie para dichos administradores, estando sujetas a ingreso a cuenta, que debe efectuar la sociedad. Conforme a dicha calificación, el administrador deberá integrar en su base imponible, como rendimiento íntegro del trabajo, la cuota del RETA más el ingreso a cuenta, salvo que este ingreso a cuenta hubiera sido repercutido al mismo, en cuyo*

ordenación revestía una especial trascendencia los ajustes de carácter unilateral y bilateral que afectaban a los sujetos intervinientes en las operaciones vinculadas referidas a la aplicación del valor de mercado⁹²⁹. En segundo lugar destacaba el grupo de presunciones referidas a la prestación gratuita del objeto de la actividad profesional o empresarial por el contribuyente configurada bajo los “supuestos de autoconsumo”⁹³⁰. En estos supuestos se podían diferenciar por una parte a aquellos servicios destinados a terceros (autoconsumo externo) de los casos en que la prestación gratuita repercutía directamente en el propio sujeto pasivo (autoconsumo interno). En todos los supuestos la valoración de la prestación se realizaba de acuerdo al valor de mercado. Las presunciones de pleno derecho señaladas se manifestaban en un doble sentido. Por un lado, la presunción atendía a la consideración de la operación como onerosa y por otro se extendía a su valoración conforme a precios de mercado⁹³¹. De la misma manera que las regulaciones anteriores, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las

caso integrará únicamente la cuota del RETA. Además, podrá descontar, como gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo, estas cotizaciones al RETA, aunque sin incluir el ingreso a cuenta, que se deducirá junto al resto de pagos a cuenta del IRPF de la cuota líquida del Impuesto para la obtención de la cuota diferencial>>. En [www.minhap.gob.es/Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](http://www.minhap.gob.es/Libro_electrónico_de_doctrina_del_impuesto_sobre_la_renta_de_las_personas_físicas).

⁹²⁹ A este respecto MARTÍN QUERALT pone de manifiesto en lo <<relativo a la determinación del alcance unilateral o bilateral del ajuste que, en su caso, hubiera que realizar como consecuencia de la aplicación de la presunción. El artículo 16.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que cuando la Administración deba proceder, fuera del plazo Voluntario de declaración, a ajustar la valoración de las operaciones entre sociedades vinculadas, el ajuste no podrá suponer minoración de ingresos ni incremento de gastos o costes para ninguna de las partes. De ello se desprende que: a) Cabe el ajuste bilateral cuando las propias partes declaran el precio de mercado en sus operaciones de forma Voluntaria. b) No cabe dicho ajuste cuando es la Administración la que lo realiza. En este caso, la imposibilidad de admitir el ajuste tiene un marcado carácter penalizador, por lo demás preñado de lógica, puesto que si fuera admisible realizarlo aunque fuera la Administración la que hubiera tomado la iniciativa en tal sentido, no existiría prácticamente supuesto alguno en que los propios interesados declararían el precio normal de mercado en las operaciones entre sociedades vinculadas, dado que dicha posibilidad siempre quedaría abierta, sin menoscabo alguno, en el supuesto de que fuera la Administración la que tomará a posteriori la iniciativa>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., p.61.

⁹³⁰ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 41.1 disponía que <<se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el sujeto pasivo ceda o preste a terceros de forma gratuita o de igual forma destine al uso o consumo propio. Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último>>.

⁹³¹ Si bien, este tipo de presunciones, también se entienden en un sentido contrario. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de septiembre de 2011 (RJ 2011, 6899) en la que se establece una presunción de renta derivada de una cuenta de pasivo que recoge una deuda con un proveedor por falta de aportación de justificantes acreditativos de la existencia de la deuda.

Personas Físicas y otras normas tributarias recogió la presunción de retribución (iuris tantum) derivada de la prestación de trabajo personal⁹³². Si bien, cabe destacar de esta normativa la integración expresa de las presunciones en los componentes de renta gravados a diferencia de la ordenación anterior en la que esta cuestión aparecía confusa⁹³³. La regulación de las presunciones se realizaba en el precepto del hecho imponible del Impuesto con lo cual se configuraba expresamente como un componente más de la “renta gravable”. Sin embargo, la citada ordenación reguló de forma separada la presunción de renta y las reglas de valoración. Estas últimas se encontraban dispersas a lo largo del texto de la ley del Impuesto en un capítulo independiente dedicado al efecto⁹³⁴. La función desempeñada por las normas de valoración era la determinación de la renta presunta por ausencia de prueba aportada por el contribuyente⁹³⁵. Otro aspecto relevante incorporado por esta regulación se refería al orden de prelación establecido para la aplicación de las presunciones

⁹³² En relación a las presunciones “iuris tantum”, SIMÓN ACOSTA explica que <<para destruir la presunción es necesario probar que no se ha percibido retribución o que la percibida ha sido inferior al valor de mercado. La prueba directa de que no existe retribución es imposible, por tratarse de un hecho negativo. Por ello debe admitirse – y así se hace por los tribunales- la prueba indirecta o indiciaria: basta con que los hechos probados permitan deducir racionalmente la ausencia de retribución: V. Gr. Parentesco entre los interesados, libros de cuentas o de actas de las sociedades donde conste la gratuidad de la prestación, etcétera>>. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.113.

⁹³³ Véase a este respecto, PONT MESTRES, M.: <<La presunción de retribución en el hecho imponible>>, *Gaceta Fiscal*, núm. 12, 1984.

⁹³⁴ El artículo 41.1, de la Ley 40/1988, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias se refería a la estimación de la presunción de rentas (artículo 6.3.) al señalar que <<la valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.3 de esta Ley se efectuará por el valor normal de mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario>>.

⁹³⁵ CASADO OLLERO subraya que <<una cosa es la presunción de retribución prevista en el artículo 6.3. y otra, distinta, la regla de valoración que se contiene en el artículo 42 (estimación de rentas) y que únicamente entrará en juego cuando el contribuyente no logre desvirtuar aquella presunción legal demostrando la inexistencia de retribución. Ello significa que si el contribuyente prueba la existencia de una retribución (aunque esta sea inferior a la que resulte de su “valor normal de mercado”) ya no procede aplicar automáticamente la regla del artículo 41, sino que sería la Administración la que tendría que demostrar – tras las pertinentes actuaciones de comprobación e investigación – la inveracidad de la retribución declarada por el contribuyente, a no ser que ésta por su manifiesta insuficiencia, impida calificar como onerosa la prestación efectuada. La situación era distinta durante la vigencia de la anterior Ley 18/1991, dado que en su artículo 7 (estimación de rendimientos) se combinaba una presunción de retribución o de onerosidad con otra presunción de valor: determinadas prestaciones no sólo se presumían retribuidas, sino que además se presumían “retribuidas por su valor normal de mercado”>>. En CASADO OLLERO, G.: <<Naturaleza, objeto del impuesto. Hecho imponible. Rentas exentas>>, ob. cit., p.64.

según la interpretación literal de la ley del Impuesto⁹³⁶. La interpretación de la normativa aplicable a las presunciones permitía deducir un orden de preferencia aplicativo de unas sobre otras de acuerdo a la naturaleza de la renta. El primer orden de preferencia aplicable se refería a las presunciones derivadas de una prestación laboral considerada retribuida cuando ésta era susceptible de generar rentas del trabajo. En cambio, las prestaciones realizadas en el desarrollo de una actividad económica se calificaban de acuerdo a los supuestos de autoconsumo. El segundo orden aplicativo se refería a la prevalencia de la presunción de operaciones vinculadas respecto a la prestación de trabajo siempre que concurrieran los requisitos previstos⁹³⁷. El tercer orden de preferencia se fundamentaba en la prevalencia de la presunción de operaciones vinculadas sobre los supuestos de autoconsumo⁹³⁸. En todos los supuestos referidos destacaba la preferencia normativa de la presunción articulada sobre las operaciones vinculadas respecto del resto. La prevalencia de las operaciones vinculadas también requería una serie de reglas

⁹³⁶ En relación a la presunción de trabajo del artículo 6.3, contenida en la Ley 40/1988, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, PÉREZ ROYO explica que esta norma señala <<de forma expresa que la misma solo afecta a las prestaciones de trabajo puras y a las cesiones de bienes y derechos susceptibles de producir rendimientos del capital>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit. p.454.

⁹³⁷ Cuando concurren los requisitos de aplicación referentes a las presunciones de trabajo y operaciones vinculadas, como señala SIMÓN ACOSTA <<parece que debe tener preferencia la aplicación del régimen sobre operaciones vinculadas: esto es claro si se trata de casos en los que la valoración a precios de mercado es imperativa para los sujetos pasivos (trabajo y actividades económicas de personas físicas que supongan mayor ingreso para éstas); pero también es así en los demás casos, pues la presunción más potente, la que no admite prueba en contrario, prevalece sobre la más débil>>. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.115. A este respecto, véase núm. de consulta: 2086-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 26/11/2001, en relación al tratamiento de la renuncia al sueldo por un socio correspondiente por su trabajo en una sociedad de responsabilidad limitada laboral constituida para no perjudicar los resultados económicos de la empresa. En este caso, <<aunque el socio-trabajador no perciba sueldo alguno por su trabajo en la entidad, (...) deberá computar como ingreso, a efectos del IRPF, el valor normal de mercado correspondiente a la prestación de trabajo personal realizada. A su vez, la entidad procederá a realizar dicha valoración como gasto en el Impuesto sobre Sociedades>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁹³⁸ Las presunciones referidas al autoconsumo externo se encontraban recogidas en el artículo 26.4 de la Ley 40/1988, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias al establecer que para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas <<se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio>>.

para su aplicación y su coordinación con el Impuesto sobre Sociedades⁹³⁹. A tal fin la regulación del Impuesto estableció criterios genéricos y específicos de aplicación para la citada presunción. El criterio general aplicable a las presunciones de capital requería un procedimiento de estimación de la renta iniciado por la Administración tributaria⁹⁴⁰. La regla específica aplicable a las presunciones derivadas del trabajo o actividades económicas precisaba una valoración obligatoria realizada por las partes⁹⁴¹. Esta regulación se caracterizó por el tratamiento autónomo de las presunciones de renta respecto a las reglas de valoración. Finalmente, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el

⁹³⁹ La Ley 40/1988, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias en su artículo 42 señalaba que <<1. Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. 2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades>>.

⁹⁴⁰ En este sentido SIMÓN ACOSTA señala que <<el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas efectúa una remisión en bloque al artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, lo que significa que la presunción sólo se aplica a instancia de la Administración (no puede aplicarla directamente el contribuyente), siempre que la valoración acordada por las partes provoque, en conjunto, un perjuicio a la Hacienda Pública: una disminución o un diferimiento de impuestos. No se trata, por tanto, de reprimir ni de censurar las operaciones vinculadas, que son legítimas, sino de evitar, simplemente, el perjuicio que de ellas puede derivarse para la Administración. Por ello el perjuicio sólo existe si se contemplan conjuntamente los impuestos pagados por la sociedad y por la persona física. Y, por otra parte, el ajuste de la valoración no debe provocar dobles imposiciones de una misma renta, lo que quiere decir que el mayor ingreso de una parte implica simultáneamente un mayor gasto (o inversión) de la otra. El artículo 16.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades contiene una norma esencial para entender las operaciones vinculadas: La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. De aquí puede deducirse que el ajuste de valores sólo se practica si es jurídicamente posible hacerlo de forma simultánea en las dos partes afectadas>>. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.114 y ss. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2011 (RJ 2011, 1894), en la cual, la presunción de renta (intereses) deriva del préstamo del socio a la sociedad y cuya valoración se realiza a precios de mercado.

⁹⁴¹ A este respecto SIMÓN ACOSTA pone de relieve que la norma general de las operaciones vinculadas tiene <<una excepción en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si la operación vinculada corresponde al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, e implica un aumento de ingresos de la persona física, la valoración a precio de mercado debe realizarse directamente por las partes, sin esperar la intervención de la Administración>>. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.115. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2008 (RJ 2008, 3282), en la cual, la presunción de renta deriva de la cesión del derecho de imagen por un deportista.

patrimonio mantuvo las mismas previsiones normativas referentes a las presunciones que la ordenación anterior. Sin embargo se produjo una mejora en la técnica jurídica empleada en el tratamiento de las presunciones en el marco regulatorio de la ley del Impuesto. Esta regulación estableció una serie de presunciones de carácter general contenidas en el hecho imponible referidas al trabajo y capital⁹⁴². También este caso se trataba de presunciones “iuris tantum” que admitían la prueba en contrario aportada por el contribuyente. Además conviene destacar la regulación de las presunciones de renta derivadas del trabajo satisfechas en especie⁹⁴³. En este caso, la renta presunta se refería a servicios obtenidos de forma gratuita así como por precio inferior al normal de mercado aun cuando no supongan un gasto real para el pagador derivados del trabajo personal o relación estatutaria. De la misma manera se recogía una presunción de obtención de renta aplicable a quienes figurasen como titulares de actividades económicas⁹⁴⁴. Merece especial referencia en nuestro análisis el procedimiento para la determinación de la “renta gravable” aplicable a las presunciones derivadas del trabajo. A tal fin se ha sistematizado una serie de fases tendentes a la consecución de la “renta gravable” según las normas del Impuesto. La primera fase del procedimiento se fundamenta en la constatación de la existencia de los elementos aplicativos de la presunción de renta referidos al “hecho base” y “hecho consecuencia”⁹⁴⁵. La

⁹⁴² Véase, artículo 6.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio.

⁹⁴³ El artículo 42.1. de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio delimitaba las presunciones en especie de la siguiente forma <<constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quién las conceda>>.

⁹⁴⁴ El artículo 11.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio establecía una presunción de realización de actividades económicas al señalar que <<se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas>>.

⁹⁴⁵ A este respecto GARCIA BERRO señala que el cumplimiento del “hecho base” en la presunción <<exige que haya quedado probada de manera directa la realización por el contribuyente de una prestación de servicios o de una cesión de bienes o derechos, bajo ciertas condiciones>> mientras que el “hecho consecuencia” <<consiste en considerar retribuida la prestación de servicios, bienes o derechos cuya realización ha quedado directamente demostrada. Ahora bien, esta consecuencia sólo será efectiva si las partes no desvirtúan, mediante prueba en contrario, la existencia de retribución>>. En GARCÍA BERRO,

conurrencia de ambos elementos en los supuestos establecidos por la regulación del Impuesto determinará la aplicación de la presunción en ausencia de prueba. La segunda fase supone la aplicación de las normas generales o específicas referidas a las presunciones de trabajo. En este caso destacan las previsiones específicas de los supuestos de autoconsumo y operaciones vinculadas⁹⁴⁶. La tercera fase del procedimiento se refiere a la aplicación del orden de prevalencia de unas presunciones sobre otras. Las previsiones sobre operaciones vinculadas prevalecen sobre el resto de presunciones de carácter general. La cuarta y última fase conlleva la aplicación de las reglas de valoración contenidas en el texto de la ley del Impuesto⁹⁴⁷. En todos los casos se aplica el criterio del valor normal de mercado como norma de valoración de carácter general⁹⁴⁸. Aunque este valor es susceptible de determinarse mediante criterios distintos como el basado en la contraprestación acordada entre sujetos independientes⁹⁴⁹. El estudio de las presunciones de renta

F.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.83. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1996 (RJ 1996, 6274) al establecer que <<el hecho base consiste sencillamente en la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas. Este hecho base debe ser probado por la Administración por los medios ordinarios de prueba, sin que respecto del mismo exista presunción legal alguna. Probado que existe un incremento no justificado de patrimonio, la administración no podría normalmente descubrir qué rendimientos o plusvalías de enajenación se habían ocultado, ni tampoco, cuándo se produjeron tales ocultaciones (...) Probado el hecho base, el hecho consecuencia presunto es que el valor del incremento patrimonial no justificado, es renta gravable ocultado y, concretamente, no rendimientos, sino incremento patrimonial (componente de renta)>>. Véase, Fundamento Jurídico 3º de la misma Sentencia citada.

⁹⁴⁶ En el artículo 28.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio.

⁹⁴⁷ A este respecto, véase, los artículos 40 y siguientes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio.

⁹⁴⁸ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio disponía en su artículo 40 que la valoración de las rentas estimadas <<se efectuará por el valor de mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario>>.

⁹⁴⁹ SÁNCHEZ PEDROCHE resume los métodos de determinación del valor de mercado por orden de prelación en los siguientes: El primero es el “precio comparable de mercado” <<de conformidad con éste método, el valor normal de mercado será el precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de similares características, salvando las correcciones necesarias para considerar las particularidades de la operación>>. El segundo es el “precio de adquisición o coste de producción incrementado” <<constituye un método subsidiario cuando no existen operaciones entre partes independientes en el mercado respecto de los mismos bienes y servicios prestados por el contribuyente o incluso de otros equivalentes que se pudieran adaptar a las particularidades propias de la operación en cuestión. Según este método, el precio de venta de los bienes y servicios se calcularía incrementando el valor de adquisición o coste de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtuviese el contribuyente en operaciones realizadas con personas o entidades completamente

derivadas del trabajo ha puesto de relieve su integración junto con el resto de los componentes de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La renta presunta una vez aplicadas las normas contenidas en el Impuesto posibilita su gravamen como un componente más de “renta gravable”. También, esta consideración deriva de la regulación de las presunciones de renta en el hecho imponible recogido por la ley del Impuesto. Finalizado el examen de las presunciones del trabajo corresponde el análisis de la renta presunta derivada del capital. Este examen permitirá la delimitación de las presunciones del capital como un componente más de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1.2. Presunciones relativas a las rentas del capital

Las presunciones de renta se encuentran recogidas como un componente gravado en el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las presunciones gravadas derivan de los rendimientos del trabajo o del capital. Una vez realizado el estudio de las presunciones del trabajo corresponde el análisis de la renta presunta de capital. El supuesto referido constituye un componente de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por ello interesa el análisis del gravamen sobre las presunciones derivadas del capital en la imposición sobre la renta y en las regulaciones del Impuesto objeto de estudio. Este examen posibilitará la determinación de su configuración normativa y su diferenciación con otros componentes de “renta gravable”.

*independientes, en la medida en que se tratase de operaciones equivalentes, y en su defecto, se tomaría el margen que habitualmente obtuviesen otras empresas que operasen en el mismo sector en operaciones equiparables realizadas con personas o entidades independientes>>. El tercero es el “precio de venta minorado” <<según este método, el precio por el cual vende a terceros independientes el comprador de los bienes y servicios de que se trate, se minorará en el margen que dicho comprador obtiene en operaciones equivalentes con personas o entidades no vinculadas, y en el caso de que no se conociese dicho margen se tomaría el que obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables realizadas con sujetos completamente independientes, teniéndose en cuenta los costes en que hubiera incurrido el comprador cuando transformase los referidos bienes y servicios>> y finalmente el cuarto, “la distribución conjunta de la operación” en el que <<se determina en función de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta*, ob. cit., pp.244 y ss.*

Las presunciones de renta aparecían relacionadas con la estimación de renta realizada de forma indiciaria por la Administración tributaria en nuestro sistema fiscal. La estimación de la “renta imponible” se realizaba mediante signos externos de riqueza del contribuyente por la Administración tributaria. Esta forma de determinación de la renta se configuraba como un método sustitutivo de la declaración de los rendimientos e ingresos realizada por los contribuyentes. A este planteamiento respondía la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta al igual que la ordenación establecida por la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta. De esta última regulación merece destacar la implantación de un procedimiento de estimación mediante manifestaciones externas de riqueza referidas a la renta consumida o percibida del contribuyente. Desde ambas perspectivas se establecieron una serie de presunciones normativas referidas al capital⁹⁵⁰. Los signos externos de renta percibida se referían a la titularidad de elementos patrimoniales susceptibles de producción de ingresos⁹⁵¹. Mientras que las presunciones sobre la renta consumida se referían al gasto realizado en la adquisición de bienes, derechos o servicios para el uso y disfrute del contribuyente⁹⁵². Adicionalmente, esta ordenación contemplaba las

⁹⁵⁰ A este respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1996 distingue dos momentos fundamentales en la génesis de los incrementos no justificados de patrimonio <<el primero es la ocultación a efectos fiscales de parte o de la totalidad de las rentas obtenidas, este momento es el que (...) denominan generación del incremento no justificado de patrimonio, que obviamente consiste en el ahorro paulatino de las rentas ocultadas, ahorro que por supuesto tampoco se declara; y el segundo momento, que es el de la exteriorización de dicho ahorro ocultado, mediante su inversión en adquisiciones a título oneroso, que al fin consigue conocer la Administración Tributaria, y que por su origen, como hemos explicado, no se hallan fiscalmente justificadas. Por supuesto, el ahorro en fondos líquidos procedente de las rentas ocultadas, si es descubierto o conocido por la Administración Tributaria, constituye por sí mismo “exteriorización” de la ocultación cometida o lo que es lo mismo incremento no justificado de patrimonio>>. Véase, Fundamento Jurídico 2º de la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1996 (RJ 1996, 6274).

⁹⁵¹ El artículo 28.5 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta establecía que <<como signos externos de renta percibida se consideran: (...) a) Las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas, comerciales, industriales y cualesquiera otras de carácter lucrativo. b) la posesión de tierras, edificios, solares, minas, patentes y demás bienes muebles o inmuebles en cuanto produzcan una renta a su propietario o sean susceptibles de producirla en la forma, estado y circunstancias en que tales bienes se encuentren en el momento de practicar la estimación>>.

⁹⁵² Por su parte, el artículo 28.1 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta establecía que <<como signos externos de renta gastada o consumida, se consideran los siguientes:(...) a) El valor en renta o alquiler de la habitación, incluido el de quintas, villas, cármenes, torres, parques y, en general, cualesquiera otros inmuebles de esparcimiento o recreo. b) Los automóviles, coches, aeronaves, embarcaciones o caballerías de lujo. d) La celebración de fiestas, recepciones o cualquier otra manifestación que

presunciones de renta derivadas de la manifestación de incrementos no justificados de patrimonio. La aplicación de esta previsión se condicionaba a la desproporcionalidad de la renta declarada respecto al incremento no justificado puesto de manifiesto en el plazo de cuatro años sin perjuicio del cómputo de la prescripción⁹⁵³. La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario excluyó a los signos externos para la determinación de la “renta percibida” pero mantuvo la estimación de la “renta gastada”. También, esta regulación negó la consideración de renta a los incrementos no justificados de patrimonio⁹⁵⁴. En las regulaciones posteriores éstos formarán parte de los componentes de renta una vez descubierta en los procedimientos de comprobación e investigación realizados por la Administración tributaria⁹⁵⁵. Las citadas previsiones normativas se mantuvieron en el Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas⁹⁵⁶. La renta imponible del

racionalmente pueda interpretarse como ostentación suntuaria, incluso las estancias, con tal carácter y cierta permanencia o periodicidad, en hoteles o establecimiento análogos>>.

⁹⁵³ La Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta en su artículo 9, disponía junto al tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales que <<los incrementos no justificados de patrimonio exteriorizados por adquisiciones a título oneroso, sólo se computarán si guardan desproporción con la renta atribuida en los cuatro años anteriores en que la adquisición tuviera lugar, y siempre dentro del límite de prescripción de la acción para exigir el impuesto. Si el período o períodos de su obtención no fueren conocidos, será el Jurado Central de la Contribución sobre la Renta quien distribuirá aquellos ingresos en las anualidades que, atendiendo las circunstancias que concurrieren, considere más adecuadas a la realidad. Si la Administración discrepará de los precios figurados en los documentos que determinen las ganancias o pérdidas computables o las inversiones realizadas a que se refiere este artículo, someterá su disenso al Jurado Central de la Contribución sobre la Renta, que fijará aquéllos por los medios de valoración que, en cada caso, juzgue más apropiado>>.

⁹⁵⁴ La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario disponía en su disposición transitoria novena que <<no será exigible la Contribución General sobre la renta por las presunciones de renta que resulten de los incrementos de patrimonio no justificados producidos a partir del uno de enero de 1963. las discrepancias de hecho que se susciten entre la Administración y los contribuyentes sobre la fecha de las adquisiciones y su cuantía serán de la competencia del Jurado Tributario>>. Por su parte, el Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 6, b) establecía que <<no tendrán la consideración de renta: Los incrementos de patrimonio no justificados>>.

⁹⁵⁵ Sobre el carácter de presunción de los incrementos no justificados de patrimonio SIMÓN ACOSTA señala que <<en alguna ocasión se ha defendido, con manifiesto error, que esta institución no es una presunción legal utilizable por la Administración en el procedimiento de comprobación, sino un elemento más de los que integran la renta gravable. Pero su naturaleza presuntiva es evidente y ha sido reconocida y sólidamente argumentada por STS de 29 de marzo de 1996 (RJ 1996, 6274)>>. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.116.

⁹⁵⁶ El artículo 15 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que <<la base imponible podrá determinarse: a) Por estimación de ingresos, con deducción de los

citado tributo se encontraba conformada por los impuestos a cuenta. Éstos establecían presunciones como sistema para la determinación de los rendimientos como en el Impuesto sobre las Rentas del Capital⁹⁵⁷. También, las presunciones se recogían en la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria para la determinación de la cuota fija⁹⁵⁸ y en los procedimientos de estimación objetiva de la renta⁹⁵⁹. Los aspectos más relevantes de la reseñada Contribución se referían por una parte al establecimiento de las presunciones de rentas vinculadas al parentesco del sujeto pasivo que fueron recogidas en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁹⁶⁰. Otro aspecto relevante consistía en que las presunciones de renta se basaban en la extensión de la superficie de explotación relacionada con las instalaciones comunes⁹⁶¹. En ambos supuestos se trataba de una presunción “iuris tantum”

gastos fiscalmente admisibles. b) Mediante signos externos que indiquen la renta gastada. c) Por los Jurados Tributarios, con carácter subsidiario>>.

⁹⁵⁷ El Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital establecía en su artículo 12, las normas aplicables para la determinación de los rendimientos del capital. De forma complementaria, el apartado tercero, del citado precepto señalaba que <<las normas contenidas en los dos apartados anteriores serán igualmente aplicables cuando se trate de rendimientos presuntos>>.

⁹⁵⁸ El Decreto 2230/1966, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria disponía en su artículo 22 que <<la base imponible en la cuota fija de la actividad ganadera independiente se fijará en función del rendimiento neto presunto por año y cabeza, sirviéndose de la media de los módulos de estimación que hayan prevalecido en los cinco años anteriores>>.

⁹⁵⁹ En este sentido, el artículo 42, del Decreto 2230/1966, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, señalaba que <<la estimación objetiva según módulos de rendimientos se aplicará con carácter general y se presumirá aceptada por todos los contribuyentes que no renuncien expresamente a ella en la forma y en el tiempo que reglamentariamente se señalen>>.

⁹⁶⁰ El artículo 36.1 del Decreto 2230/1966, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria contemplaba una presunción vinculada con el parentesco del sujeto pasivo al señalar que <<si las fincas agrícolas o forestales o el ganado de renta estuvieran arrendados a persona ligada por relación de parentesco en primero o segundo grado de consaguinidad o afinidad con los propietarios o usufructuarios de aquéllas, podrá considerarse que a pesar de ello, son explotados por estos últimos cuando tales contratos tengan por finalidad eludir total o parcialmente el Impuesto>>.

⁹⁶¹ El Decreto 2230/1966, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria en su artículo 36.2 disponía que <<podrá presumirse que varias explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas constituyen una sola cuando todas ellas se sirvan indistintamente y con habitualidad de unos mismos edificios, instalaciones, máquinas, tractores o pastos, No se considerará como una sola explotación, a los efectos de este apartado, las que se realicen por una Cooperativa, Grupo Sindical de Colonización o Agrupación sindical de explotación en común legalmente aprobadas, o formen parte de una explotación conjunta, a la que por disposición con rango de Ley se reserve tal beneficio, cualquiera que sea la base imponible que corresponda al conjunto de las explotaciones agrupadas. Cuando alguno de los titulares de las explotaciones agrupadas en estas entidades estuviera sujeto al pago de la cuota proporcional se le practicará la liquidación por dicha cuota de manera independiente>>.

en la que el sujeto pasivo podía aportar prueba en contrario. También estas previsiones normativas tenían por objeto la correcta aplicación de los módulos de estimación objetiva de los rendimientos para los cuales era determinante el conocimiento real de la extensión de la superficie de la explotación. El estudio de los precedentes tributarios de nuestro sistema fiscal pone en evidencia la existencia de una serie de presunciones que se manifestaban en una doble vertiente. Por un lado, las presunciones que trasladaban la carga de la prueba al contribuyente sobre la certeza de las estimaciones realizadas por la Administración tributaria a través de los signos externos de riqueza. Por otro, aquéllas que no admiten prueba en contrario basadas en la prevalencia de la estimación por signos externos sobre los ingresos declarados cuando dicha determinación tributaria excediera en 1/5 del importe de la declaración de la renta del contribuyente. Ambas se recogerán en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas materializadas en las presunciones de pleno derecho (*iuris et de iure*) y aquéllas que admitían prueba en contrario (*iuris tantum*). De la misma manera la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogió las presunciones de pleno derecho y otras que admitían prueba en contrario. Ambos supuestos se analizan a continuación por su relación con la renta presunta derivada del capital. En primer lugar, las presunciones que no admitían prueba en contrario se referían a la determinación de la base imponible por signos externos de renta gastada. El procedimiento se aplicaba cuando la base imponible declarada por el sujeto pasivo fuera inferior en un quinto a la cantidad resultante de la estimación del consumo de la unidad familiar. La misma ordenación contemplaba un procedimiento de revisión iniciado a instancia del sujeto pasivo que no suspendía el acto administrativo de liquidación dictado por la Administración tributaria. También la regulación reglamentaria del Impuesto contenía una presunción de renta calificada como incremento de patrimonio no justificado. La presunción se aplicaba con el descubrimiento de elementos patrimoniales por parte de la Administración tributaria que no hubieran sido declarados por el sujeto pasivo⁹⁶². La disposición reglamentaria requería

⁹⁶² Sobre el carácter indiciario de este precepto se refiere SERRERA CONTRERAS al señalar que *<<aunque lo estamos tratando bajo la rúbrica de los incrementos de patrimonio y la Ley lo califica expresamente de tal, con la adición del calificativo injustificado, en realidad no creemos*

además la falta de declaración de dichos bienes en el Impuesto sobre el Patrimonio o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁹⁶³. En segundo lugar, en la regulación del Impuesto analizada se recogían una serie de presunciones que admitían prueba en contrario. La aportación de la prueba exigía la inexistencia de liberalidad en la prestación efectuada por el sujeto pasivo⁹⁶⁴. Éste debía probar dichos extremos para la inaplicación de la presunción de prestación onerosa contenida en la ley del Impuesto. Las presunciones derivadas de prestaciones de capital realizadas por el sujeto pasivo se consideraban retribuidas <<en sus distintas modalidades>> salvo prueba en contrario. Sobre esta previsión normativa merece destacar el cambio en la denominación de la presunción referida al “capital” por la de “bienes” realizada en la ordenación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas analizada⁹⁶⁵. La modificación pretendía establecer una correlación

*que ésa sea la naturaleza de este hecho gravable. Porque la adquisición a título oneroso implica el cambio de composición del patrimonio, al sustituirse el metálico por el bien comprado. Y si el precio es adecuado, ello no produce ganancia alguna de capital. Tampoco estamos ante una plusvalía, porque ésta podrá producirse al tenerse ese bien un cierto tiempo en el patrimonio del adquirente. Y aun así podría no generarse. Amén que si se produce es ya un fenómeno distinto. Nuestro supuesto es otro. La adquisición de un bien, lo que supone unas disponibilidades líquidas (...), puede poner de manifiesto unas rentas o ingresos anteriores que habían permanecido ocultas para el Fisco. Y tales rentas se gravan en cuanto no estuvieran cubiertas por los ingresos declarados por el contribuyente. Por tanto, el incremento injustificado de patrimonio no deja de ser un expediente investigador para gravar rentas del sujeto pasivo>>. En SERRERA CONTRERAS, P.L.: <<Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, *Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 146, 1980, p.334.*

⁹⁶³ El artículo 77.2 del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que <<asimismo, se estimará que existe alteración del patrimonio del sujeto pasivo cuando al Administración descubra, o de otro modo, determine la existencia de elementos patrimoniales que no figurasen en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio o, su caso, en la de este Impuesto>>.

⁹⁶⁴ En este sentido DRAKE DRAKE señala que la prueba en contrario de la presunción <<lo será siempre que la prueba no constituya, precisamente una prueba de liberalidad, en cuyo caso la misma no deberá minorar el rendimiento>>. En DRAKE DRAKE, R.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)>>, en la obra colectiva, *Curso de Sistema Fiscal Español*, 4ª ed., Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983, p.168. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2007 (RJ 2007, 4882) por la cual se declara la inexistencia de presunción de renta (incremento no justificado de patrimonio) puesta de manifiesto por la adquisición de vivienda a través de la justificación suficiente del origen de los fondos a través de la aportación de documento privado de contrato de préstamo otorgado por el padre del interesado.

⁹⁶⁵ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 3.3. que las prestaciones de capital en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas al igual que las derivadas del trabajo personal salvo prueba en contrario. Sin embargo, la disposición adicional tercera de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades dio una nueva redacción al citado precepto al sustituir el término “capital” por el de “bienes”. De tal forma que la nueva redacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refería a <<las prestaciones de trabajo personal y las de bienes en sus

terminológica entre las presunciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades a través del término “bienes”⁹⁶⁶. La referencia de las presunciones a los bienes prestados por el sujeto pasivo no excluía su vinculación con las rentas derivadas del capital. Antes al contrario, esta cuestión justifica su estudio desde la perspectiva de las rentas derivadas del capital. En definitiva, nos encontramos ante una presunción “iuris tantum” de las prestaciones de bienes en sus distintas modalidades realizadas por el sujeto pasivo a favor de terceros. La carga de la prueba de inexistencia de retribución se trasladaba al titular de los bienes. De tal forma que en caso de ausencia de prueba, la valoración de la transacción sobre los bienes se realizaba conforme al valor normal de mercado. Dicho concepto es entendido como el precio acordado por la prestación establecida entre sujetos independientes⁹⁶⁷. Otro aspecto relevante de modalidades de presunciones sobre bienes recogida en la regulación reglamentaria del Impuesto se encontraba en la valoración de las operaciones de préstamo⁹⁶⁸. El supuesto estaba regulado con anterioridad en el Impuesto sobre las Rentas de Capital⁹⁶⁹. Este tributo recogía las distintas modalidades de presunciones

distintas modalidades se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario>>. Este precepto es idéntico al artículo 3.3. del Impuesto sobre Sociedades. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1999 (RJ 1999, 3587) por la cual se declara la inexistencia de presunción de onerosidad por la cesión de bienes a la sociedad a través de la ausencia de cargo alguno en la contabilidad.

⁹⁶⁶ Véase en este sentido, MARTÍN QUERALT, J.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., ob. cit., p.68.

⁹⁶⁷ Véase en este sentido, el artículo 7.2. del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A este respecto, véase núm. de consulta: 1815-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 17/10/2000, en relación al tratamiento de un préstamo pactado sin intereses para la adquisición de un coche. En este caso, la <<Ley 40/98, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias establece el principio de presunción de onerosidad de las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital, salvo que se acredite prueba en contrario. La prueba que acredite tanto la existencia del préstamo como su gratuidad podrá realizarse por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁹⁶⁸ El artículo 7.2., en su último inciso, del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<tratándose de préstamos, la retribución mínima se valorará por el tipo de interés básico del Banco de España, que se halle en vigor, el último día del período impositivo>>.

⁹⁶⁹ El Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital se refiere a las distintas “modalidades” gravadas. En este sentido, se encuentra el artículo 14 de la citada disposición al señalar que <<cuando exista presunción fundada de que se ha abonado a los socios o accionistas, de cualquier clase

vinculadas al capital así como los procedimientos de resolución de discrepancias a través de los jurados tributarios⁹⁷⁰. La Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos estableció una presunción referida a enajenaciones onerosas de bienes y derechos⁹⁷¹. La presunción desplegaba sus efectos cuando el valor de lo transmitido excedía en un 20 por ciento del consignado por las partes respecto al comprobado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales⁹⁷². En este caso, la estimación de la renta se realizaba de acuerdo a un acto administrativo derivado de la Administración tributaria por lo que carecía de la consideración de las presunciones emanadas de la ley. A este respecto CALVO ORTEGA se refiere a las valoraciones administrativas de carácter objetivo en las que *<<se establece a priori una valoración por la Administración que se ajusta posteriormente a cada bien a partir de los datos generales fijados administrativamente>>*⁹⁷³. En las

de sociedad o entidad, beneficios sociales sin el debido reflejo contable, procederá la atribución de bases imponibles en la cuantía que determinen los Jurados Tributarios>>. De la misma manera, se recoge en el artículo 17 de la citada normativa al disponer que, *<<en los casos de enajenación de los efectos u otros elementos del activo tendrá la consideración de beneficio distribuido la parte del incremento de valor computado en el Impuesto sobre Sociedades determinada por la diferencia que, en su caso, exista entre el valor de enajenación contabilizado y el que realmente tenga en el mercado el elemento enajenado o cedido>>*. También, en el artículo 19.1 se establece que *<<a efectos de este Impuesto se estimará que los préstamos devengan, como mínimo, el interés legal del dinero, aunque exista pacto expreso de no devengo de interés o el estipulado sea inferior a aquél>>*.

⁹⁷⁰ El Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital establecía en su artículo 37 que, *<<los Jurados tributarios serán competentes para determinar: A) Las bases imponibles en los casos de presunción fundada prevista en el artículo 14 (...)>>*.

⁹⁷¹ Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (Boletín Oficial del Estado, núm.90, de 15 de abril de 1989).

⁹⁷² La disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos regulaba el tratamiento de las diferencias de valor resultantes de la comprobación administrativa al disponer que *<<en las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de bienes y derechos que se realicen a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, cuando el valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas (12.020,24 euros) este último sin perjuicio de la tributación que corresponda por el impuesto citado tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo>>*.

⁹⁷³ A este respecto CALVO ORTEGA explica que *<<el contribuyente debe probar, posteriormente, que la valoración administrativa no es correcta. Esta excepción a la carga de la prueba está hoy en declive y debe estarlo más en el futuro. En primer lugar, por la exigencia de que tales valores se ajusten al mercado representado por tales transacciones efectuadas en el territorio que corresponda y conocido por las Administraciones a efectos de diversos impuestos. En segundo término, por el derecho del sujeto pasivo de oponer a la valoración administrativa la de un perito imparcial y designado de manera objetiva. Ambos supuestos deben recibir la máxima atención por el legislador dado que contribuyen a una mayor aproximación de los valores que se dan a la realidad>>*. En CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero, Derecho tributario, parte general*, ob. cit., p.278 y ss.

valoraciones de carácter administrativo realizadas sobre los bienes subyacían los principios de estanqueidad o de unicidad⁹⁷⁴. La prevalencia de uno u otro criterio debía interpretarse por los Tribunales de Justicia⁹⁷⁵. También, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas reguló la estimación de rentas presuntas derivadas del capital⁹⁷⁶. Esta ordenación delimitó los supuestos referidos a las presunciones del capital a través de la expresión <<cesiones de bienes o derechos>>⁹⁷⁷. En este caso, la

⁹⁷⁴ PEÑA ALONSO explica que <<el principio de estanqueidad defiende la autonomía de cada tributo para determinar, conforme a sus criterios, las valoraciones que corresponden a dicho ámbito. En definitiva, cada tributo establece sus propios criterios de valoración y éstos resultan exclusivamente aplicables a dicho ámbito competencial, sin que puedan extrapolarse a los campos propios de otras figuras tributarias. Frente al principio de unidad o unicidad de valoración, que propone la extensión uniforme de los mismos criterios de valoración de bienes a los distintos tributos, el principio de estanqueidad se fundamenta en el mantenimiento de valores específicos y diferentes en cada tributo>>. En PEÑA ALONSO, J.L.: <<El valor fiscal de la vivienda: Un debate permanentemente abierto>>, en la obra colectiva dirigida por F. GARCÍA-MORENO RODRÍGUEZ, y F. GONZÁLEZ GARCÍA, *Reflexiones sobre la vivienda en España*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, p.554.

⁹⁷⁵ A este respecto PEÑA ALONSO pone de manifiesto que <<la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1998, que realizó un estudio evolutivo del principio de estanqueidad en contraposición al principio de unidad de las valoraciones, llegó a la conclusión que la determinación del valor de los bienes y derechos que integra el hecho imponible de los distintos impuestos debe realizarse en función de las distintas circunstancias exigidas por cada tributo>>. *Ibidem*, p.555.

⁹⁷⁶ El artículo 7.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refería a las presunciones agrupadas en torno al capital de la siguiente manera <<las cesiones de bienes o derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal en el mercado, salvo prueba en contrario>>.

⁹⁷⁷ En este sentido CARBAJO VASCO señala que <<se aprovecha la nueva redacción para efectuar la mejora técnico-jurídica de sustituir la voz “prestación” de bienes por “cesión de bienes o derechos”, mucho más correcta jurídicamente, como demuestra que el artículo 1526 del Código civil hable de la “cesión de un crédito, derecho o acción”. Asimismo, se amplía el hecho base, al incluir la cesión del derecho>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.97. A este respecto, véase núm. de consulta: 1421-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 26/07/2000, en relación al tratamiento tributario de un préstamo concedido a los hijos con la finalidad de suscribir un contrato de seguro a un plazo mínimo de cinco años y máximo de siete. El principal del préstamo les será reintegrado una vez transcurrido el plazo previsto en el contrato de seguro. Los préstamos se documentarán en escritura pública, y se pactará que ninguno devengue intereses. En este caso <<la presunción de onerosidad que acompaña a las cesiones de bienes o derechos supone para los préstamos, una estimación de rendimientos que se cuantifica aplicando el tipo de interés legal del dinero en vigor el último día del período impositivo. Ahora bien, como en reiteradas ocasiones ha señalado este Centro Directivo, esta estimación de rendimientos no opera si se prueba la gratuidad del préstamo, lo que deberá realizarse conforme a los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 1.227 del Código Civil, y que corresponderá valorar a los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria>>. En este mismo sentido véase, núm. de consulta: 1660-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 29/09/2000 sobre la deducción por adquisición de vivienda habitual en un préstamo entre particulares. También núm. de consulta: 2110-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 20/11/2000 sobre la deducción por adquisición de vivienda habitual de un préstamo de un familiar. Por último, núm. de consulta: 1125-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 07/06/2001 también sobre deducción por adquisición de vivienda habitual en un préstamo de un familiar.

citada regulación contenía una presunción “iuris tantum” que admitía prueba en contrario por parte del sujeto pasivo⁹⁷⁸. La valoración de la renta presunta se realizaba de acuerdo al valor de mercado en todos los supuestos. También en el ámbito de las presunciones “iuris tantum” se establecía un supuesto configurado sobre los incrementos de patrimonio no justificados⁹⁷⁹. A este respecto SIMÓN ACOSTA pone de relieve que <<los Incrementos de patrimonio no justificados no son renta gravable, sino que son simplemente el hecho base de una presunción “iuris tantum”, en virtud de la cual se atribuye al sujeto pasivo una renta no descubierta ni desconocida>>⁹⁸⁰. La aportación de prueba por el sujeto pasivo sobre la procedencia de los bienes permitía a la Administración regularizar la situación tributaria de los hechos imposables. Adicionalmente de la regulación citada destacó la inclusión de una serie de presunciones que no admitían prueba en contrario por parte del sujeto pasivo. Entre estas destacaban las relativas a “operaciones vinculadas” y “supuestos de autoconsumo” sobre cesiones de bienes o derechos realizados por el sujeto pasivo. Como es sabido, las operaciones afectadas por las presunciones se realizaban en el ámbito de una sociedad o con terceros y respecto del patrimonio personal del sujeto pasivo⁹⁸¹. Además de esta regulación destacó la

En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁹⁷⁸ A este respecto MARTÍN QUERALT señala que <<como consecuencia de tal presunción, deberá ser el interesado quien pruebe tanto la gratuidad como, en su caso, la obtención de una retribución inferior a la de mercado. A tal efecto, y teniendo en cuenta los pronunciamientos judiciales habidos sobre la anterior legislación, resulta fundado entender que rigen los principios generales vigentes en materia probatoria, de forma que será admisible cualquier medio de prueba fundado en Derecho y los Tribunales podrán apreciar libremente la eficacia del medio probatorio aportado>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., p.59.

⁹⁷⁹ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 49 establecía que <<tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo. Los incrementos no justificados de patrimonio tendrán la consideración de renta del período impositivo respecto de que se descubran y se integran en la base liquidable regular. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando pueda probarse que dichos bienes o derechos proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo, se procederá a la regularización de la situación tributaria que corresponda a la naturaleza de estos hechos imposables, sin perjuicio de la prescripción>>.

⁹⁸⁰ En SIMÓN ACOSTA, E.: <<Incrementos no justificados de patrimonio: su naturaleza y efectos de la declaración de patrimonio>>, en la obra colectiva, *Estudios de Derecho Tributario en Memoria de MARÍA DEL CARMEN BOLLO AROCENA*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, p.254.

⁹⁸¹ Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 1997 (RJ 1997, 753) por la cual se declara la inexistencia de presunción de onerosidad por el préstamo de socio a

incorporación de la presunción mínima en caso de parentesco por su proyección en las ordenaciones posteriores del Impuesto⁹⁸². En este caso se trataba también de una presunción que no admitía prueba en contrario. A este respecto CAZORLA PRIETO señala que esta previsión *<<presume siempre y sin que pueda mediar prueba en contrario la existencia de una renta arrendaticia o subarrendaticia mínima>>*⁹⁸³. La valoración de la renta presunta de carácter mínimo se vinculaba al valor normal de mercado. De igual manera, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias mantuvo la presunción mínima en caso de parentesco cuya valoración se realizaba según valor de mercado⁹⁸⁴. La novedad fue la incorporación a la citada presunción de la cesión y constitución de derechos reales de uso o disfrute a favor de familiares del contribuyente⁹⁸⁵. También en este caso se trataba de una presunción sin prueba en contrario configurada sobre la renta de uso o disfrute que se extendía a los familiares hasta el tercer grado del titular del bien inmueble. Además esta ordenación al igual que las regulaciones anteriores recogió una presunción genérica de retribución derivada de la cesión de bienes y derechos⁹⁸⁶. La cláusula general

sociedad basada en la admisión de la contabilidad de la sociedad prestataria en la cual no figura cargo alguno por los intereses. También, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 1998 (RJ 1998, 7891) por la cual se declara la inexistencia de presunción de renta derivada de la falta de constancia del devengo de intereses en las relaciones entre dos empresas.

⁹⁸² El artículo 36, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contemplaba un rendimiento presunto en caso de parentesco al disponer que *<<en el supuesto de inmuebles arrendados o subarrendados, cuando exista parentesco, hasta el tercer grado inclusive, entre arrendador y arrendatario o entre subarrendador y subarrendatario, el rendimiento neto no podrá ser inferior al computable conforme a lo previsto en la Letra b) del artículo 34>>*.

⁹⁸³ CAZORLA PRIETO advierte sobre esta previsión normativa que *<<no obstante, puede que en la realidad no exista, supuesto en el que se estaría gravando una vez más una capacidad económica ficticia, lo que propugnaría con el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.3 de la Constitución. Entendemos que el respetable interés hacendístico de evitar acciones defraudatorias en ciertos supuestos muy dados a ello habría quedado suficientemente satisfecho con el establecimiento de una presunción iuris tantum>>*. En CAZORLA PRIETO, L.M.: *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.95.

⁹⁸⁴ Véase, el artículo 22, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

⁹⁸⁵ Esta previsión normativa se realiza como señala DE LA PEÑA VELASCO, *<<en coherencia con el propio concepto que de los rendimientos del capital inmobiliario se hace en la nueva Ley>>*. En DE LA PEÑA VELASCO, G.: *<<Los rendimientos de capital inmobiliario>>*, ob. cit., p.340.

⁹⁸⁶ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en el primer apartado del artículo 6.3 que *<<se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital>>*. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2009 (RJ 2009, 5815) por la cual se califica como

se completaba con un criterio específico vinculado con el préstamo de capitales⁹⁸⁷. Como es conocido esta previsión normativa trasladaba la carga de la prueba de ausencia de retribución al contribuyente que en caso de no ser ejercitada se calificaba como rendimiento del capital⁹⁸⁸. El catálogo legal de presunciones se completaba con las ganancias patrimoniales no justificadas y con las transmisiones de valores no admitidos a negociación. La presunción sobre ganancias patrimoniales no justificadas prescindía del requisito de ocultación de bienes⁹⁸⁹. En este caso el “elemento base” se configuraba a través de la declaración de bienes realizada por el contribuyente cuando de ésta se desprendía una falta de correspondencia con la renta del ejercicio del patrimonio previo o con las presentadas en años anteriores⁹⁹⁰. La presunción

rendimientos de capital mobiliario a los beneficios obtenidos por los clientes de una entidad financiera derivados de la suscripción de contratos de cesión de nuda propiedad de créditos.

⁹⁸⁷ El segundo apartado, del artículo 6.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias disponía que *<<si se trata préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, se atenderá por valor normal de mercado el tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo>>*. A este respecto, véase núm. de consulta: 1971-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 03/11/2000, en relación al tratamiento de un préstamo de un padre a un hijo con un interés pactado del 0 por ciento. En este caso *<<la presunción de onerosidad que acompaña a las cesiones de bienes o derechos supone para los préstamos, una estimación de rendimientos que se cuantifica aplicando el tipo de interés legal del dinero en vigor el último día del período impositivo, salvo prueba en contrario. Por lo que respecta a los medios de prueba, tanto de la existencia del préstamo como de su gratuidad, podrán utilizarse cualquiera de los medios generalmente admitidos en Derecho, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 1227 del Código Civil, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria>>*. En este mismo sentido, núm. de consulta: 1378-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 14/04/2000. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁹⁸⁸ Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2013 (RJ 2013, 7015) por la cual se declara el gravamen de los rendimientos de acuerdo a su propia naturaleza. En dicho supuesto el entramado entre empresas pertenecientes a ambos esposos posibilita que las cantidades a percibir como dividendos son percibidas por los socios sin la carga tributaria correspondiente.

⁹⁸⁹ La Ley 40/1988, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias en su artículo 37 se refería a las ganancias patrimoniales no justificadas al señalar que *<<tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción>>*. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2002 (RJ 2002, 9609) por la cual se declara un incremento no justificado de patrimonio derivado de la inexistencia del origen de los fondos invertidos en seguros de prima única.

⁹⁹⁰ SIMÓN ACOSTA explica que *<<esta presunción, como todas, no proporciona una certeza completa de los hechos que se suponen probados: en nuestro caso, la existencia de rentas no*

sobre transmisiones de valores no admitidos a negociación se articulaba en torno al precio de enajenación de las participaciones. Éste se configuraba como el “elemento base” para cuantificar la renta presunta. En este caso se aplicaba el precio de transmisión establecido a tal efecto en la regulación salvo prueba en contrario de corresponderse con una valoración fijada por partes independientes y en condiciones normales del mercado⁹⁹¹. La ordenación comentada recogió como en las regulaciones anteriores a las presunciones de renta relativas a operaciones vinculadas y supuestos de autoconsumo sobre cesiones de bienes o derechos realizados por el sujeto pasivo. La aplicación de las presunciones analizadas exigía un orden de prelación de acuerdo a la naturaleza de la renta. Las presunciones derivadas de la cesión de bienes y derechos se aplicaban con carácter general cuando eran susceptibles de generar rendimientos del capital. Sin embargo, las cesiones de bienes y derechos realizadas en el desarrollo de una actividad económica se calificaban de acuerdo a los supuestos de autoconsumo⁹⁹². La presunción articulada sobre las operaciones vinculadas prevalecía respecto a los supuestos de

*declaradas. En efecto, aunque es muy probable que los bienes que no guardan relación con el patrimonio previo y la renta declarada provengan de rentas ocultas, también pueden tener su origen en otras adquisiciones de riqueza no gravadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: adquisiciones gratuitas sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, rentas exentas, rentas sometidas a un régimen especial de cuantificación del que resulten bases imponibles inferiores a la renta realmente obtenida (estimaciones objetivas), rentas ganadas en períodos impositivos ya prescritos>>, en estos casos, <<la presunción se destruye o se enerva mediante la desarticulación del hecho base o mediante la prueba en contra del hecho presunto>>. En SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.116. y ss. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2012 (RJ 2012, 9622) por la cual se declara la inexistencia de renta presunta derivada de deudas generadas en ejercicios prescritos y acreditada a través de los libros de contabilidad. También, véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2012 (RJ 2012, 3341) por la cual se declara la existencia de una renta presunta imputada al período impositivo más antiguo entre los no prescritos y puesto de manifiesto por anotación contable.*

⁹⁹¹ El artículo 35.1, b) de la Ley 40/1988, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía que <<de la transmisión a título oneroso de valores o participaciones no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores españoles y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión. Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes: - El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto. – el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances (...)>>.

⁹⁹² Véase a este respecto, el artículo 26 de la Ley 40/1988, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

autoconsumo externo y de retribución derivada de la cesión de bienes o derechos siempre que concurrieran los requisitos previstos⁹⁹³. Además las presunciones calificadas como operaciones vinculadas se encontraban coordinadas con el Impuesto sobre Sociedades⁹⁹⁴. La prevalencia de la citada presunción permitía la aplicación del criterio general que fundamentaba la estimación de renta realizada por la Administración tributaria cuando la valoración acordada por las partes provocará en su conjunto un perjuicio para la Hacienda Pública⁹⁹⁵. La articulación normativa de las presunciones en esta ordenación se realizó a través de la regulación independiente de una parte de los supuestos de renta presunta y por otra de las reglas de valoración. De tal forma que las reglas de valoración se aplicaban en ausencia de prueba por el contribuyente. Por último, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio recogió idénticas previsiones sobre presunciones que la regulación anterior. La vigencia de las normas sobre el gravamen de la renta presunta se justificaba por su carácter disuasorio en la generación de operaciones simuladas con trascendencia tributaria orientadas a la elusión del Impuesto. A este respecto DE LA PEÑA VELASCO señala que estas previsiones *<<responden a la finalidad antifraude apuntada en las reglas de estimación de rentas>>*⁹⁹⁶. Esta circunstancia incidió de forma relevante en la configuración de las vigentes normas reguladoras de las presunciones en el Impuesto. Por lo demás, esta ordenación contenía una serie de presunciones de carácter general articuladas sobre el capital y el trabajo cuyas reglas de valoración se encontraban recogidas en capítulos independientes del texto de la ley⁹⁹⁷. Los

⁹⁹³ A este respecto, véase, SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.115.

⁹⁹⁴ El artículo 42.1 de la Ley 40/1988, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía que *<<se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades>>*.

⁹⁹⁵ El criterio general, aplicable a las rentas del capital, se asienta, como resume SÁNCHEZ PEDROCHE en que *<<es la Administración la que debe proceder a practicar la valoración atendiendo al normal de mercado, motivándolo, notificándolo a las partes y dándole pie de recurso>>*. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta*, ob. cit., p.245.

⁹⁹⁶ En AA.VV.: *Sistema Fiscal Español (impuestos estatales, autonómicos y locales)*, ob. cit., p.33.

⁹⁹⁷ El artículo 6.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades,

critérios genéricos y específicos vinculados a las rentas del capital se encontraban redactados en los mismos términos de la ordenación anterior. También la regulación de la renta presunta sobre transmisión de participaciones no cotizadas se refería al precio de enajenación conforme a las reglas de la ley del Impuesto salvo prueba en contrario de las partes⁹⁹⁸. La trascendencia del precio de transmisión radicaba en su relevancia para la determinación de la renta presunta gravada en el Impuesto. La normativa comentada recogía las presunciones de pleno derecho referidas a los supuestos de autoconsumo y operaciones vinculadas sobre cesiones de bienes o derechos como en la regulación precedente⁹⁹⁹. El catálogo legal de presunciones concluía con el tratamiento de las ganancias patrimoniales no justificadas recogida en idénticos términos que la ordenación anterior¹⁰⁰⁰. Sin embargo merece destacar algunas observaciones adicionales relacionadas con los elementos que configuraban dicha presunción. Los comentarios se asientan en la articulación normativa de las presunciones de acuerdo a los elementos “hecho base” y “hecho consecuencia”¹⁰⁰¹. El “hecho base” se configuraba como

sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio disponía que <<se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital>>. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2002 (RJ 2003, 1025) por la cual se declara la existencia de renta presunta derivada de operaciones combinadas de seguros configuradas sobre la ausencia de cobertura de riesgo alguno y carencia de base técnica actuarial. También, véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de abril de 2007 (RJ 2007, 3361) por la cual se declara la existencia de renta de capital mobiliario derivada de un seguro de vida mixto con capital diferido por la ausencia de desplazamiento del riesgo sobre la vida del asegurado a la aseguradora.

⁹⁹⁸ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio a través de su artículo 37.1.b) amplió los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores.

⁹⁹⁹ En el artículo 28.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio.

¹⁰⁰⁰ En este sentido, el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio es idéntico al artículo 37 de la Ley 40/1988, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y otras normas tributarias respecto a la regulación de las ganancias patrimoniales no justificadas.

¹⁰⁰¹ CASTÁN TOBEÑAS distingue una serie de elementos derivados de las presunciones calificadas como <<una prueba indirecta que consiste en deducir de un hecho base (demostrado por los otros medios de prueba) un hecho consecuencia. Podemos definir la presunción, en términos generales, como la averiguación de un hecho desconocido, deduciéndolo de otro conocido>>. En CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil Español, Común y Foral*, t. I., vol. II., ob. cit., p. 925.

un supuesto complejo a partir de los indicios de la renta percibida¹⁰⁰² o gastada¹⁰⁰³ detectados por la Administración tributaria. El “hecho consecuencia” se correspondía con los efectos jurídicos desprendidos de la realización del “hecho base”. Los efectos implicaban la integración de la renta puesta de manifiesto por la Administración tributaria en la base liquidable general del Impuesto con unas especialidades propias¹⁰⁰⁴. La consecuencia jurídica solamente era efectiva cuando las partes no aportaban prueba en contrario sobre la existencia de retribución. El criterio adicional a la citada presunción exigía al contribuyente, titular de los bienes o derechos descubiertos, que tampoco aportaba prueba de propiedad anterior al período de prescripción¹⁰⁰⁵. Finalmente merece especial referencia en nuestro estudio el procedimiento para la determinación de la “renta gravable” aplicable a las

¹⁰⁰² Respecto de los indicios referentes a la “renta percibida” por el contribuyente se encuentra por una parte la constatación de bienes y derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta así como el patrimonio declarados por el contribuyente. De otra, la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el Impuesto sobre el Patrimonio así como su registro en los libros o registros oficiales.

¹⁰⁰³ En este sentido GARCÍA BERRO señala que <<en ocasiones se ha planteado la posibilidad de considerar comprendida en el presupuesto de la norma también la realización por el contribuyente de gastos de consumo que resulten excesivos con arreglo a las circunstancias económicas declaradas a efectos tributarios. En principio, no creemos que existan mayores inconvenientes para admitirlo así, teniendo en cuenta que la realización del gasto pone de manifiesto siempre la tenencia de bienes económicos suficientes a tal efecto. En todo caso, nada impide que el hecho reseñado pueda utilizarse como indicio para llegar a dar por probada la existencia de la renta>>. En GARCÍA BERRO, F.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.228.

¹⁰⁰⁴ GARCÍA BERRO distingue una serie de consecuencias de la integración de las ganancias patrimoniales no justificadas entre las que se encuentran: La primera se refiere a que <<su cómputo tiene lugar en una fase posterior a la de integración y compensación de rentas en la base imponible. Esto hace que su importe no pueda utilizarse para enjugar ninguna pérdida patrimonial integrante de la renta general>> la segunda consiste en que <<la ganancia tampoco forma parte de la base sobre la que se aplican las reducciones previstas en los arts. 51 al 55 LIRPF, las cuales tienen como límite máximo (...) la base liquidable del contribuyente>> la tercera implica que <<la ganancia no justificada se somete sin paliativo alguno a la escala progresiva del IRPF>> y en último lugar <<las ganancias no justificadas se consideran renta del período respecto del que se descubran>>. *Ibidem*, p.229.

¹⁰⁰⁵ Como señala GARCÍA BERRO <<para entender el sentido de esta cláusula legal, debe tenerse en cuenta que las rentas necesarias para adquirir u obtener los elementos patrimoniales objeto de la ganancia pudieron ser percibidas en realidad por el contribuyente en un período anterior al de sus adquisición, declaración o constatación de su tenencia. De hecho, antes del cambio de redacción de la norma, por obra de la reforma del impuesto en 1998, ésta permitía que, si se acreditaba el origen de las rentas, el gravamen se llevase a cabo de acuerdo con la verdadera naturaleza de éstas y mediante su imputación al período en que realmente se hubiesen obtenido. Cabía por tanto incluso la posibilidad de eludir cualquier gravamen, si se lograba probar que los bienes o derechos habían sido financiados con rentas correspondientes a períodos prescritos. El precepto vigente, sin embargo, impide enervar los efectos previstos en él simplemente acreditando el origen de los fondos que justifican la titularidad de los bienes o derechos>>. *Ibidem*, pp.227 y ss.

presunciones derivadas del capital. Por este motivo se ha realizado una sistematización de las fases orientadas a la determinación de la “renta gravable” de acuerdo a las reglas del Impuesto. La citada sistematización se recogió anteriormente en el estudio de las presunciones de renta derivadas del trabajo por ello en este apartado la referencia a cada una de las fases será de carácter enunciativo a fin de evitar repeticiones. La primera fase del procedimiento es la constatación de la existencia de los elementos aplicativos de la renta presunta referidos al “hecho base” y “hecho consecuencia”. La segunda fase implica la aplicación de las reglas generales o específicas sobre presunciones del capital. En este caso destacan las previsiones específicas de los supuestos de autoconsumo y operaciones vinculadas. La tercera fase se refiere a la aplicación del orden de preferencia de unas presunciones sobre otras. La cuarta y última fase supone la aplicación de las normas de valoración establecidas en la regulación del Impuesto. La valoración en todos los supuestos se realiza conforme al criterio del valor normal de mercado. Dicho valor puede determinarse mediante criterios alternativos como la contraprestación acordada entre sujetos independientes.

El análisis de las presunciones derivadas del capital pone de relieve su integración junto con el resto de los componentes de la “renta gravable” en el Impuesto objeto de estudio. La renta presunta una vez aplicadas las normas contenidas en el Impuesto posibilita su gravamen como un componente más de “renta gravable”. Esta consideración deriva de la regulación de las presunciones de renta en el hecho imponible recogido por la ley del Impuesto. Finalizado el examen de las presunciones del capital corresponde el análisis de las imputaciones de renta. Este examen posibilitará la delimitación de las imputaciones como un componente más de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Las imputaciones de renta

Una vez analizadas las presunciones derivadas del trabajo y capital corresponde el estudio de las imputaciones de renta gravables por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las imputaciones son un componente

de la “renta gravable” del Impuesto objeto de nuestro estudio. La configuración normativa de las imputaciones es el resultado de la evolución de los gravámenes sobre la renta de las personas físicas. Desde esta perspectiva interesa el estudio de los antecedentes del gravamen sobre las imputaciones de renta porque su análisis posibilitará su diferenciación y delimitación con otros componentes de la renta gravados por el Impuesto. El examen de estos aspectos permitirá su diferenciación con las presunciones de renta y los regímenes especiales analizados posteriormente en este apartado.

Las primeras regulaciones del gravamen sobre la renta distinguían entre los supuestos referidos a la obtención y la atribución de los ingresos al contribuyente. La atribución de rentas al contribuyente se correspondía con los ingresos percibidos por otros sujetos con los que aquél mantenía una relación de carácter contractual. En cambio, la expresión obtención de rentas se refería a la afluencia de ingresos obtenida por el propio obligado tributario. Esta consideración se deducía de la ordenación establecida por la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta. En esta regulación, la imputación de rentas se vinculó con la estimación de la riqueza del contribuyente realizada por la Administración tributaria a través de signos externos. También la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta vinculó la imputación con la estimación de rentas realizada a través de signos externos como se desprendía de su Capítulo II denominado <<de la determinación de la renta imponible>>¹⁰⁰⁶. Esta regulación señalaba en su exposición de motivos como objetivo de la reforma de la Contribución General sobre la Renta la <<implantación de la obligación de declarar en función de la imputación de ciertos índices de renta gastada u obtenida a presuntos contribuyentes>>. Frente a la situación descrita anteriormente se produjo un cambio significativo en la conceptualización de la imputación a través de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario con la implantación del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta regulación estableció una diferenciación normativa entre la “obtención” y la “atribución” de rentas. La novedad se articulaba a

¹⁰⁰⁶ En el artículo 17, 1) y 2) respectivamente de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta.

través de la configuración en el hecho imponible de los presupuestos normativos referidos de una parte a la atribución y por otro a la obtención¹⁰⁰⁷. La distinción en el hecho imponible de ambos presupuestos implicaba su desarrollo normativo también de forma independiente. Los términos atribución y obtención se emplearon para referirse a manifestaciones diferenciadas de afluencia de renta al contribuyente. Aunque la regulación del Impuesto General sobre la Renta agrupó el tratamiento de la imputación y la atribución bajo una misma sección con la denominación de <<imputación personal y acumulación de rentas>>¹⁰⁰⁸. Este criterio general se completaba con una serie de normas específicas de supuestos referidos a la atribución y a la imputación de rentas. Los supuestos sobre imputación de rentas se referían al administrador legal de bienes¹⁰⁰⁹ y la imputación de rentas al usufructuario¹⁰¹⁰. De la misma manera que el Impuesto General sobre la Renta contenía supuestos sobre imputación y atribución, también los gravámenes a cuenta establecieron una serie de previsiones normativas al respecto. Este es el caso del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal que recogía previsiones sobre imputación derivados del ejercicio profesional puestos de manifiesto a través de signos externos de la actividad¹⁰¹¹. El Impuesto sobre Actividades y Beneficios

¹⁰⁰⁷ El artículo 4, del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<constituye el hecho imponible la obtención por personas físicas o la atribución a éstas de la renta determinada conforme a los preceptos de esta Ley, en el período de la imposición>>.

¹⁰⁰⁸ Véase en este sentido, el Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁰⁰⁹ El artículo 14.4, del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<las bases imponibles de los impuestos a cuenta que figurasen a nombre de cualquier persona o entidad, cuando la Administración justificará en Derecho que los correspondientes bienes o actividades pertenecen o se ejercen por otras personas físicas, se considerarán como ingresos imputables a éstas>>.

¹⁰¹⁰ El Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas contemplaba en su artículo 14.5 que <<en los casos de usufructo, aunque el impuesto a cuenta se gire a nombre del nudo propietario, la correspondiente base imponible se imputará al usufructuario>>.

¹⁰¹¹ El artículo 43.1 del Decreto 512/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal señalaba que <<la imputación individual de los ingresos globales se efectuará mediante índices básicos y de corrección, aprobados por las Juntas respectivas a propuesta de los representantes de los contribuyentes>>. Por su parte, el apartado segundo, del citado precepto disponía que <<a tal efecto podrán figurar, entre otros, como índices básicos: prestigio profesional; número de poblaciones y ciudades en que se haya ejercido la profesión y su importancia económica; especialización y posibles rendimientos económicos diferenciales como consecuencia de ella; consagración exclusiva al ejercicio libre de la profesión o reducción del ámbito de ésta por simultaneidad con trabajos a sueldo de otras personas, Organismos o Corporaciones; valor de

Comerciales e Industriales recogió normas relativas a la imputación de los beneficios de la actividad mediante índices básicos y de corrección¹⁰¹². La imputación se originaba cuando la Administración justificaba el ejercicio de actividades económicas por persona distinta del sujeto al quién correspondían las bases imponibles de los impuestos a cuenta. Las bases imponibles eran imputadas al sujeto que realmente realizaba dichas actividades. Este criterio se mantuvo en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la Administración tributaria¹⁰¹³. Por último cabe reseñar un

las instalaciones profesionales y signos externos de riqueza, y como índices de corrección: remuneraciones por trabajos o servicios de naturaleza excepcional percibidos en el ejercicio; enfermedades o accidentes que hayan minorado en el año el rendimiento normal de la profesión; nombramiento para cargos que hayan influido en el libre ejercicio de aquélla; viajes de larga duración, estudios u otras causas que notoriamente hayan minorado el rendimiento económico normal del ejercicio y cualesquiera otros>>.

¹⁰¹² El Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y beneficios Comerciales e Industriales establecía en su artículo 42.1 que <<la imputación individual del beneficio global se efectuará mediante índices básicos y de corrección, aprobados por las Juntas respectivas a propuesta de los representantes de los contribuyentes>>.

¹⁰¹³ A este respecto, véase núm. de consulta: 0938-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 21/05/2001, en relación al tratamiento tributario de una comunidad de bienes integrada por dos comuneros en la que sólo uno de ellos trabaja en la actividad percibiendo por ello un sueldo y satisfaciendo la comunidad las cotizaciones al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos. En este caso <<en el supuesto de una comunidad de bienes que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas. Ahora bien, para lo que lo expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la comunidad de bienes, es decir: que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la comunidad. Con ello se quiere decir que todos los comuneros deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos. Si, conforme con lo anterior, la actividad se desarrolla en el caso consultado por la comunidad de bienes, los rendimientos que un comunero pueda percibir por su trabajo en la comunidad de bienes no se integran en el IRPF como rendimientos del trabajo, sino que su integración se realiza por la vía del régimen de atribución de rentas, constituyendo para el comunero una parte de su rendimiento de la actividad económica, ya que se trata de una mayor participación de ese comunero en el rendimiento de la entidad. Esta misma consideración se extiende también a las cotizaciones al Régimen de Autónomos, en cuanto la obligación de satisfacerlas corresponde al comunero que "trabaja" en la actividad. Consecuencia de la calificación anterior es que las cantidades percibidas por el comunero por su trabajo en la comunidad, así como las cantidades correspondientes a las cotizaciones a la Seguridad Social, no constituyen para la entidad gasto deducible para la determinación del rendimiento neto, precisamente, por constituir ambas cantidades una mayor participación de ese comunero en el rendimiento neto de la comunidad de bienes. Todo ello, sin perjuicio de que el comunero obligado a realizar las cotizaciones sociales minore el rendimiento a él imputable en el importe de esas cotizaciones>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También, téngase presente núm. de consulta: 0940-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 21/05/2001, en relación al tratamiento del cómputo del módulo personal no asalariado de una comunidad de bienes que desarrolla una actividad económica determinando el rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva al trabajar sólo uno de los comuneros en la actividad. En este caso <<en el supuesto de una comunidad de bienes que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de

supuesto de imputación de rentas establecido en la Contribución Rústica en su modalidad de cuota proporcional que recaía sobre el cabeza de familia respecto de los rendimientos obtenidos por sus familiares¹⁰¹⁴. La vinculación de las imputaciones de renta con la estimación de la riqueza del contribuyente a través de signos externos derivó hacia la obligación de declarar en función de la imputación realizada por los jurados tributarios. La imputación se fundamentaba en la manifestación por el contribuyente de determinados índices de renta gastada u obtenida de acuerdo a los signos contemplados en la regulación del gravamen. La imputación individual realizada por los jurados tributarios desapareció con el establecimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De forma complementaria a este cambio normativo cabe destacar la vinculación de las imputaciones de renta con el hecho imponible en las regulaciones posteriores. De manera que la articulación normativa de las imputaciones se integró en la conceptualización de la “obtención de renta” del contribuyente. Las ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regularon las imputaciones en el hecho imponible como un componente más de la renta bajo un supuesto de “renta imputada” y en consecuencia relegaron el vocablo “atribución” a un segundo plano.

Otro aspecto relevante del análisis realizado ha puesto de relieve la confluencia del tratamiento de las imputaciones en el Impuesto sobre la Renta de las

rendimientos de actividades económicas. Ahora bien, para que lo expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la comunidad de bienes, es decir: que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la comunidad. Con ello se quiere decir que todos los comuneros deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos>>, por ello, <<procederá computar como una persona no asalariada al comunero que trabaja en la actividad. Respecto a los restantes comuneros, para que cada uno de ellos se compute en una cantidad inferior a la unidad, deberá acreditarse una dedicación inferior a 1800 horas/año. A lo que hay que añadir que el cómputo mínimo de 0'25 personas/año por las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad operará también salvo que se acredite una dedicación efectiva superior o inferior, y que cualquier mínima labor de gestión o administración dará lugar a su cómputo proporcional (número de horas trabajadas/1800 horas)>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁰¹⁴ El Decreto 2230/1966, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria establecía en su artículo 35 que <<se consideran imputables al cabeza de familia los rendimientos de todas aquéllas explotaciones de las que por cualquier concepto sean titulares sus hijos menores o su cónyuge, salvo que, en cuanto a ésta, medie sentencia de divorcio o separación judicial>>.

Personas Físicas con el Impuesto sobre Sociedades. Esta consideración se desprende además de la vigente ordenación del tributo objeto de nuestro estudio al remitirse al Impuesto sobre Sociedades en esta materia¹⁰¹⁵. Por este motivo interesa el análisis de las imputaciones reguladas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas así como en el Impuesto sobre Sociedades que se realiza a continuación.

2.1. Supuestos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Una vez señalado el origen y evolución de las imputaciones de carácter tributario corresponde el análisis de esta categoría de renta en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este examen posibilitará la determinación de su composición y su diferenciación respecto de otros componentes de la “renta gravable” analizados en este trabajo. A tal fin se estudia a continuación los supuestos sobre imputaciones de renta teniendo presente la configuración normativa establecida por la vigente ordenación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁰¹⁶. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contenía varias disposiciones normativas referidas a la imputación de rentas. Una aparecía recogida en la regulación de los rendimientos de capital inmobiliario y la otra se encontraba en la sección segunda del capítulo tercero de la citada regulación bajo el título <<Imputación de rendimientos>> referido al régimen de transparencia fiscal¹⁰¹⁷. Además, el reglamento de la ley del Impuesto recogía

¹⁰¹⁵ El artículo 45 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio establecía que formaran parte de la renta general las imputaciones contenidas en <<el Capítulo II del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades>>.

¹⁰¹⁶ El artículo 45 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio disponía que formaran parte de la renta general <<las imputaciones a que se refieren los artículos 85 (rentas inmobiliarias), 95 (transparencia fiscal internacional, 92 (derechos de imagen) y 95 (instituciones de inversión colectiva) de esta Ley>>.

¹⁰¹⁷ El origen de las normas sobre transparencia fiscal como señala CARBAJO VASCO <<parten de la existencia de dos impuestos sobre el mismo objeto imponible: la renta. Al encontrarnos con el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se plantea inmediatamente la necesidad de establecer qué sujetos se encuentran bajo la égida del Impuesto sobre Sociedades y cuáles bajo la sujeción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Otro problema prototípico derivado de la existencia de dos gravámenes sobre la renta con características muy diferentes es la doble imposición sobre los

una previsión sobre la distinción de la naturaleza de la “renta imputada”¹⁰¹⁸. En primer lugar se analiza la imputación de rendimientos de capital inmobiliario por la utilización por el sujeto pasivo de su vivienda habitual a efectos de seguir una exposición cronológica de la cuestión. Esta previsión normativa tenía sus antecedentes en la Contribución Territorial Urbana y la ordenación del Impuesto comentada configuró su gravamen sobre la renta de disfrute¹⁰¹⁹. La calificación normativa del supuesto era un rendimiento imputado de naturaleza inmobiliaria por la utilización de la vivienda habitual por parte del sujeto pasivo¹⁰²⁰. La imputación del rendimiento se configuraba a partir de una renta

dividendos>> para solucionar esta problemática <<se han planteado diversas soluciones que oscilan desde integrar en un solo tributo los dos impuestos sobre la renta, la llamada teoría de la integración, la cual está de nuevo en boga en la doctrina hacendística internacional hasta la desaparición de la personalidad jurídica (piercing the veil) y la imputación de las rentas a sus socios o partícipes>>. En CARBAJO VASCO, D.: Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, ob. cit., p.375. Aunque, por otra parte, como señala CAZORLA PRIETO el régimen de transparencia fiscal en relación a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pretende <<evitar las consecuencias desfavorables para la Hacienda pública derivadas de que se canalicen ciertas actividades a través de sociedades, exclusivamente por la razón fiscal de evitar la escala progresiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que asciende hasta el 56%, y entregarse a los brazos de la más llevadera del Impuesto sobre Sociedades, esto es, la proporcional del 35%>>. En CAZORLA PRIETO, L.M.: Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ob. cit., p.157. Por su parte, en relación a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, RUIBAL PEREIRA añade como prácticas a evitar por el régimen de transparencia fiscal <<la compensación de pérdidas que, con el límite temporal de los diez años, se podía realizar con cualquier tipo de rendimiento o el reparto de la renta entre los accionistas de la sociedad, dando lugar a un “splitting de hecho” o, finalmente, la posibilidad de deducir los intereses pagados por la adquisición de las acciones (lo cual no resulta posible para una persona física)>>. En RUIBAL PEREIRA, L.M.: <<El régimen de transparencia fiscal interna>>, en la obra colectiva, Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Lex Nova, Valladolid, 2000, p.555.

¹⁰¹⁸ El artículo 27.2 del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<las rentas imputadas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan>>.

¹⁰¹⁹ El Decreto 1251/1966, de 12 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Urbana disponía en su artículo 17 que <<1.La base imponible en esta Contribución se establecerá en función de los valores y rentas catastrales de los bienes de naturaleza urbana. 2. Se entiende por valor catastral, el que con arreglo a los preceptos de este texto corresponde a los bienes gravados en esta Contribución. 3. Se considerará renta catastral el producto bruto de los bienes afectados por la Contribución estimado con arreglo a las normas de este texto. 4. La base imponible atenderá al rendimiento neto que se considere obtenido al deducir de la renta catastral los gastos legalmente estimados necesarios para su obtención>>. Por su parte el artículo 20.1 de la misma disposición establecía que <<la renta catastral de las viviendas y locales arrendados se determinará corrigiendo la obtenida por aplicación del 4 por 100 sobre el valor catastral, mediante un índice que pondere la antigüedad del contrato en vigor o las circunstancias que puedan determinar rendimientos distintos de aquella cifra. Dicho índice será aplicable mientras subsista el arrendamiento a que se refiera>>.

¹⁰²⁰ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 16.1, letra b) establecía que comprenderán como rendimientos procedentes de la propiedad o posesión de inmuebles rústicos y urbanos que <<en el supuesto de los

derivada de la propiedad así como por el uso o disfrute del usufructuario de dicho derecho¹⁰²¹. La ordenación citada establecía la existencia de una renta y su cuantificación era imputada al sujeto pasivo sin posibilidad de aportar prueba en contrario¹⁰²². Por su parte, el régimen de transparencia fiscal se aplicó a las sociedades con personalidad jurídica cuyos beneficios o pérdidas se imputaban a los socios incluso aunque dichos resultados no hubieran sido

inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios, la cantidad que resulte de aplicar el tipo del tres por ciento al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto>>. Por su parte la letra c) del mismo precepto añade una nueva imputación fundada en <<el supuesto de vivienda, propiedad de persona distinta del promotor, que se encuentre desocupada durante más de diez meses al año, seguidos o alternos, y que pertenezca a miembros de una unidad familiar que posea más de tres viviendas, se estimará la renta que resulta de aplicar el 10 por ciento al valor por el que se hallen computadas o que deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto>>. Las modificaciones de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas operada sobre la regulación del Impuesto de 1978 mantuvo la imputación de la renta derivada de la propiedad en el 3 por ciento a la vez que excluyó a los solares de tal consideración. De esta manera, la citada disposición normativa que modificó el precepto 16.1, letra b), arriba reseñado consideraba la existencia de renta imputada <<en el supuesto de los restantes inmuebles urbanos, excluidos aquellos que tengan la consideración de solares, la cantidad que resulte de aplicar el tipo del 3 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Lo dispuesto en este apartado sólo será de aplicación cuando se trate de inmuebles urbanos propiedad de persona distinta del promotor>>. Posteriormente, la disposición adicional tercera de la Ley 26/1987, de 11 de diciembre, por la que se regulan los tipos de gravamen de las contribuciones rústica y pecuaria y urbana modificó el artículo 16.1, letra b), al establecer que <<en el supuesto de los restantes inmuebles urbanos, excluidos aquéllos que tengan la consideración de solares, la cantidad que resulte de aplicar el tipo del 2 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas físicas. Lo dispuesto en este apartado sólo será de aplicación cuando se trate de inmuebles urbanos propiedad de persona distinta del promotor>>.

¹⁰²¹ El artículo 16.1, letra c) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que comprenderán como rendimientos procedentes de la propiedad o posesión de inmuebles rústicos y urbanos, la cantidad que resulte de aplicar el tipo del 3 por ciento al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto en lo referente a los titulares de derechos reales de disfrute. De la misma manera, la reforma de la regulación del Impuesto de 1978 realizada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conservó la estimación de la renta imputada sobre el uso o disfrute del bien (renta imputada derivada de la posesión) del 3 por ciento sobre los titulares de derechos reales de disfrute. Posteriormente, la Ley 26/1987, de 11 de diciembre, por la que se regulan los tipos de gravamen de las contribuciones rústica y pecuaria y urbana estableció en el 2 por ciento el valor estimación de la renta imputada sobre el uso o disfrute del bien.

¹⁰²² En este sentido CALVO ORTEGA señala que cuando la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas <<dispone que la renta de los inmuebles a disposición de sus propietarios es el 2 por 100 de su valor catastral establece una presunción que no admite prueba en contrario. En consecuencia, el problema deja de ser de prueba sin perjuicio de que se planteen otras cuestiones (adecuación al principio de capacidad económica dentro de un sistema concreto o indefensión)>>. En CALVO ORTEGA, R.: *Derecho Financiero, Derecho tributario, parte general*, ob. cit., p.278 y ss.

objeto de distribución¹⁰²³. En este caso el criterio de la percepción de la renta para su gravamen se incumplía al someterse a imposición las ganancias no realizadas. La aplicación de los criterios de imputación a los socios diferían según fueran personas físicas o jurídicas¹⁰²⁴. La imputación se realizaba conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible¹⁰²⁵. Entre las sociedades a las que se aplicaba el citado régimen se encontraban las sociedades de inversión mobiliaria¹⁰²⁶, entidades

¹⁰²³ En este sentido, CARBAJO VASCO señala que <<la teoría de la transparencia fiscal consiste en prescindir, al menos parcialmente, de la personalidad jurídica interpuesta que, por delante de sus socios, constituye la sociedad para conseguir un doble objetivo: a) Por una parte, en aquellas sociedades con un número de socios lo suficientemente reducido o cuya estabilidad o identificabilidad ofrece garantías a la Hacienda pública, se pretende eliminar la doble imposición sobre los dividendos que supone la existencia de nuestro gravamen societario. b) Por otra, en aquellas sociedades que, por la estructura de su accionariado, por la composición de su patrimonio o por la actividad que desarrollan, el legislador considera que no responden a una necesidad organizativa o funcional ajena al mundo tributario sino, más bien al propósito de ampararse en el manto societario con la finalidad de eludir la progresividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, fundamentalmente remansando sus beneficios, en estos casos, el legislador actúa como si la sociedad hubiera repartido íntegramente los beneficios obtenidos>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.375.

¹⁰²⁴ MARTÍN QUERALT explica que en el caso de personas físicas <<la imputación a los socios se hará en el período impositivo en que se hubiese aprobado el balance correspondiente, y siempre respecto de aquellos socios que tuvieran tal condición en la fecha de cierre del referido balance>> y tratándose de personas jurídicas <<los resultados contables obtenidos por las sociedades transparentes se adicionarán al valor neto contable de la participación, imputándose a opción del socio, bien en la fecha de cierre del ejercicio, bien en la del día siguiente al cierre>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., p.81.

¹⁰²⁵ Cabe advertir que la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incidió en la imputación de la renta en las bases imponibles positivas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (cuando el socio es persona física) o en el Impuesto sobre Sociedades (cuando el socio es persona jurídica). Además esta regulación establecía que <<las bases imponibles negativas no serán objeto de imputación directa, pudiéndose compensar con bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad transparente en los cinco años siguientes>>.

¹⁰²⁶ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 12.2.A) que este régimen será de aplicación a <<las Sociedades de Inversión Mobiliaria cuyas acciones no sean de cotización calificada, las sociedades de cartera y las Sociedades de mera tenencia de bienes, cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes: a) Que más del cincuenta por ciento del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por personas unidas por vínculo de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado inclusive. b) Que más del cincuenta por ciento del capital social pertenezca a diez o menos socios, siempre que ninguno de ellos sea persona jurídica de derecho público. A los efectos de este precepto: Primero: Son Sociedades de cartera aquellas en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores mobiliarios. Segundo. Son Sociedades de Mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo, estimado en valores reales, no esté afecto a actividades empresariales o profesionales, tal como se definen en el artículo dieciocho de esta Ley>>. Esta regulación establecía el carácter optativo del régimen, sin embargo, la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispuso su aplicación obligatoria.

jurídicas para el ejercicio de una actividad profesional¹⁰²⁷ y todas aquellas empresas constituidas de acuerdo a los criterios establecidos en la ley del Impuesto¹⁰²⁸. Sin embargo, el establecimiento de este régimen con carácter opcional y voluntario para el sujeto pasivo supuso como ha puesto de manifiesto CARBAJO VASCO que <<la transparencia fiscal se convirtió en un auténtico instrumento de elusión fiscal>>¹⁰²⁹. Todo ello motivó su reforma a través de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al suprimir el régimen de transparencia fiscal voluntaria. Así mismo la reforma estableció la imposibilidad de imputación directa a los socios de las bases imponibles negativas. En cambio, éstas se podían compensar con bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad transparente en los cinco años siguientes¹⁰³⁰. Las citadas previsiones se fundamentaban en impedir conductas elusivas del Impuesto y en evitar la generación de supuestos de doble imposición de la renta¹⁰³¹. Las medidas se complementaban con el establecimiento de una serie de sanciones aplicables por incumplimiento de los requisitos del régimen de transparencia fiscal a través de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria¹⁰³². Sin embargo, estas medidas no fueron suficientes para

¹⁰²⁷ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 12.2.B) que este régimen era de aplicación a <<las entidades jurídicas constituidas para el ejercicio de una actividad profesional en las que todos sus socios sean profesionales de dicha actividad>>.

¹⁰²⁸ Los criterios establecidos en el artículo 12.3 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas eran los siguientes: <<a) no exceder de veinticinco socios en cualquier fecha del ejercicio social. b) Tener un capital fiscal inferior a cien millones de pesetas (601.012,10. Euros). Las sociedades que opten por el régimen establecido en este apartado quedarán sujetas al mismo, durante tres ejercicios seguidos, a esta regulación>>. La Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas suprimió este régimen de carácter voluntario.

¹⁰²⁹ En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.377.

¹⁰³⁰ Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2009 (RJ 2010, 799) por la cual se declara la imputación de bases imponibles positivas, así como la compensación de los incrementos patrimoniales incluidos con disminuciones patrimoniales, a los socios de una sociedad transparente. En este mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2008 (RJ 2008, 2717)

¹⁰³¹ En este sentido MARTÍN QUERALT señala que la finalidad del régimen de transparencia fiscal, <<es evitar la doble imposición que podría producirse en pequeñas y medianas empresas, amén de evitar la existencia de sociedades interpuestas que, con una existencia meramente ficticia, dificulten el correcto tratamiento tributario de las personas físicas que dominan las sociedades en cuestión>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., p.80.

¹⁰³² La Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria modificó el artículo 88.2 de la reseñada regulación al establecer que <<las entidades en régimen de

resolver los problemas de elusión fiscal por lo que este régimen fue objeto de reforma posteriormente¹⁰³³. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas distinguió normativamente la atribución de la imputación a través de su regulación en distintos títulos del citado texto legal¹⁰³⁴. También merece destacar la diferenciación establecida entre la imputación material de rendimientos y la imputación temporal de ingresos o gastos¹⁰³⁵. Ambas previsiones se fundamentaban en la exigencia del Tribunal Constitucional de regular de forma independiente la imputación individual

transparencia fiscal serán sancionadas: a) Con multa pecuniaria proporcional del 20 por 100 de la diferencia entre las cantidades reales a imputar en la base imponible de los socios y las declaradas. b) Tratándose de cantidades a imputar en la base imponible de los socios en concepto de pérdidas, el porcentaje a que se refiere la letra anterior se elevará al 40 por 100, sin perjuicio de la multa que pueda proceder por aplicación de la letra anterior. c) Tratándose de infracciones cometidas en la imputación de deducciones, bonificaciones y retenciones con multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 de la cuantía indebida de las mismas. d) Las infracciones correlativas a las anteriores, cometidas por los socios o partícipes de estas entidades, se sancionarán conforme al régimen general>>.

¹⁰³³ En este sentido, CARBAJO VASCO pone de manifiesto una serie de cuestiones referidas a la <<- exclusión inintencionada del régimen de transparencia para entidades como las Uniones Temporales de Empresas. – Dificultades para precisar cuando una sociedad era de “tenencia de bienes”, especialmente en el área del arrendamiento inmobiliario. – Aparición de cadenas de sociedades transparentes y de la “triangulación” entre las mismas. – Arbitrariedad en las normas de imputación de la base imponible.- Carácter Voluntario de los requisitos para configurar la transparencia obligatoria y, por último, el problema especial relativo a la situación de los no residentes en esta modalidad de entidades, que trató de resolverse, provisional y eclécticamente, por la Circular n ° 3/1990, de 13 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, por la que se aclara el régimen fiscal aplicable a las rentas imputadas en régimen de transparencia fiscal a contribuyentes no residentes, cuyas soluciones posteriormente adquirieron carta legal en las sucesivas Leyes de presupuestos>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., pp.377 y ss.

¹⁰³⁴ La regulación de la atribución de rentas se regulaba en el Título II dedicado al hecho imponible. Mientras que la imputación se contemplaba en el Título V referido a la determinación de la renta junto con el resto de los rendimientos, incrementos y disminuciones de patrimonio.

¹⁰³⁵ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 56.1 que <<los ingresos y gastos que determinan la base del impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos>>. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2000 (RJ 2000, 4272) por la cual se aborda la imputación temporal en relación al incumplimiento y no ejercicio de la dotación de fomento fiscal del empleo contemplada en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Véase, también la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2003 (RJ 2003, 7968), sobre la imputación temporal (ganancia patrimonial) derivada de la expropiación forzosa de acciones de una entidad financiera. En este caso, la alteración patrimonial se produce en el ejercicio 1983, cuando se dictan las normas legales expropiatorias, pero la variación patrimonial se produce en 1985 en el momento de fijación del justiprecio. También, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 3479) sobre la imputación temporal (ganancia patrimonial) derivada de la expropiación forzosa generada en el momento de la fijación y pago del justiprecio junto con la ocupación del bien expropiado. Como especialidad se encuentra el procedimiento de urgencia, en este caso, la ganancia patrimonial se generaba cuando realizado el depósito previo se procede a la ocupación, aunque no se haya abonado el justiprecio.

respecto a la correspondiente a la unidad familiar¹⁰³⁶. La imputación temporal aparecía vinculada con el criterio del devengo por lo que su diferenciación no requiere comentarios adicionales en este momento por exceder del cometido de este trabajo. También, la ordenación el Impuesto comentada recogió los supuestos regulados anteriormente sobre el régimen de transparencia fiscal y la imputación de rentas inmobiliarias cuyas modificaciones se exponen a continuación. El régimen de transparencia fiscal incorporó una serie de novedades respecto a la ordenación anterior¹⁰³⁷. Las modificaciones más importantes afectaban a la normativa contenida en el Impuesto sobre Sociedades que permitía aplicar el citado régimen a las Uniones Temporales de Empresas¹⁰³⁸. Todo ello sin perjuicio de la regulación independiente del

¹⁰³⁶ Véase, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero (RTC 45,1985). En este mismo sentido, el Informe de reforma del Impuesto de 1990 pone de manifiesto que <<definir la unidad contribuyente, constituye, después de la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC), un aspecto básico del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La STC refiere la capacidad económica al individuo y no a la familia. En consecuencia, el individuo debe constituir, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la exclusiva unidad contribuyente y el sujeto pasivo del Impuesto>> para articular este principio se <<exige definir los criterios de imputación individual de rentas dentro de la unidad familiar>> que <<en consecuencia, y partiendo de la expresa consideración que la STC efectúa acerca de que el ordenamiento tributario no tiene por qué seguir las soluciones propias del derecho civil, y entendiendo por tanto que el derecho tributario puede establecer normas de imputación individual de las rentas, más acordes con las tendencias de futuro de nuestra sociedad>>. En Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio, ob. cit., pp. 45 y ss.

¹⁰³⁷ CARBAJO VASCO resume las siguientes novedades respecto a la regulación establecida por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las siguientes: Primera <<absoluta separación del régimen de atribución de rendimientos>>. Segunda <<solo existe la transparencia fiscal obligatoria>>. Tercera <<el régimen de transparencia fiscal sólo es aplicable para los socios residentes>>. Cuarta <<se mantienen los tres supuestos clásicos de transparencia fiscal obligatoria>>. Quinta <<se reacciona frente a las cadenas de sociedades en transparencia fiscal>>. Sexta <<se concretan las reglas de imputación de parámetros tributarios distintos de la base imponible>>. Séptima <<se mantienen las reglas que sobre el conocido como “coste de titularidad” regulan las variaciones patrimoniales en los supuestos de transmisión de acciones y otras participaciones en el capital de sociedades transparentes>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.379.

¹⁰³⁸ La disposición adicional quinta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas modificó el artículo 19 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Como recuerda CARBAJO VASCO <<la única cuestión de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a efectos de la transparencia fiscal, una vez que la ley sobre régimen fiscal de las cooperativas excluyó a estas entidades del mencionado régimen, es el tratamiento de la Agrupaciones de Interés Económico y de las Uniones temporales de Empresas>> a este respecto <<la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés Económico (BOE nº 103, de 3 de abril), introduce en el ordenamiento interno español la figura de la Agrupación de Interés Económico, basada en la entidad comunitaria “Agrupación Europea de Interés Económico” creada por el Reglamento CEE/2137/1985, del Consejo, de 25 de julio, asimismo, modifica el régimen fiscal de las Uniones Temporales de Empresa en su Disposición Adicional Segunda. Un aspecto sustancial del régimen fiscal de estas entidades es que se encuentran sometidas al régimen de transparencia fiscal, imputándose a los socios

régimen de transparencia fiscal realizado por la normativa del Impuesto sobre Sociedades¹⁰³⁹. Además destacaban como novedades la incorporación de un nuevo supuesto de transparencia fiscal vinculado a las actividades realizadas por deportistas o artistas¹⁰⁴⁰. Esta previsión se introdujo en el texto normativo con el ánimo de evitar la utilización ficticia de sociedades que ocultaban una actividad personalísima realizada por su titular como la del artista o deportista¹⁰⁴¹. De forma complementaria, esta normativa reguló los supuestos de sociedades transparentes socios de otras entidades también “transparentes” al establecer límites para su exclusión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁰⁴². Por lo demás se mantuvieron los supuestos de la ordenación anterior asentados sobre las sociedades de mera tenencia de bienes (sociedades patrimoniales y de tenencia de valores) así como las

tanto las bases imponibles positivas como las negativas>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.380.

¹⁰³⁹ CARBAJO VASCO advierte que dado que el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades es posterior a la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cabe señalar que aquella <<contenía un abundante elenco de disposiciones relativas a la transparencia fiscal, a la cual dedica el Capítulo III de su Título II. Regímenes especiales. En su contenido, además de errores técnicos ya superados, v.gr. Regulación conjunta con el régimen de atribución de rendimientos (arts. 357 a 359 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades), hay que tomar en consideración que estaba vigente la transparencia fiscal Voluntaria; de esta forma los artículos 365 a 370 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se refieren a esta modalidad de transparencia hoy derogada>>. *Ibidem*, p.381.

¹⁰⁴⁰ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 52.1 establecía que <<se imputarán, en todo caso a los socios residentes y se integrarán en su correspondiente base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o en su caso, del de Sociedades, las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades que se indican, aun cuando los resultados no hubieran sido objeto de distribución:(..) C) Las sociedades en que más del 50 por 100 de sus ingresos brutos procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad con artistas o deportistas cuando entre éstos y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive tengan derecho a participar en, al menos, el 25 por 100 de los beneficios de aquéllas>>.

¹⁰⁴¹ Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2012 (RJ 2012, 11234) por la cual se declara como rendimientos de actividad profesional (imputación de rentas) a las cantidades satisfechas a un deportista en virtud de contratos suscritos por el club de fútbol con firmas comerciales que incluyen la realización por el mismo de una serie de actividades promocionales y publicitarias. Dicha resolución se fundamenta en que las actividades prestadas por el futbolista exceden de la mera cesión de derechos.

¹⁰⁴² La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 52.5 establecía que <<las sociedades en quienes concurran las circunstancias a que se refiere el apartado uno de este artículo y que sean socios de otra sometida al régimen de transparencia, quedarán excluidas de este último y tributarán en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo igual al marginal máximo de la escala del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>. En este sentido CAZORLA PRIETO pone de manifiesto que esta norma <<busca evitar, por un lado, serie sucesivas de sociedades transparentes que vayan trasladando, con mayor o menor alcance según los caso, la tributación, y, por otro, que se escapen de tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rendimientos profesionales para albergarse en el tipo menos gravoso del Impuesto sobre Sociedades>>. En CAZORLA PRIETO, L.M.: *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.161.

sociedades profesionales¹⁰⁴³. Las sociedades patrimoniales y de tenencia de valores compartían idénticos requisitos en cuanto al porcentaje de títulos en propiedad del sujeto pasivo para su calificación como sociedad transparente¹⁰⁴⁴. A este respecto merece destacar el elevado casuismo de las normas sobre la naturaleza y porcentaje de los valores que formaban parte del activo de las sociedades de tenencia de valores¹⁰⁴⁵ y las referidas a la mera

¹⁰⁴³ Por su parte, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía, en su artículo 52.1, B) la sujeción a transparencia fiscal de <<las sociedades que desarrollen una actividad profesional, en las que todos sus socios sean profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dicha actividad. No será obstáculo a lo dispuesto en el párrafo anterior la existencia de participaciones en el capital social que correspondan a personas que no sean profesionales cuando el total de las mismas sea inferior al 5 por 100 de aquél>>. A este respecto, CARBAJO VASCO señala sobre esta regulación que <<se precisa con mayor detalle tanto la consideración de cuando un patrimonio está afecto o no a una actividad empresarial o profesional como las reglas de cómputo de los valores; por su parte, el artículo 12 del Reglamento del Impuesto precisa aún ,más esta problemática, tratando de excluir a las sociedades “Holdings” de la caracterización de entidades en transparencia fiscal>> además <<se matizan las condiciones para constituirse en sociedad transparente de profesionales>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.379.

¹⁰⁴⁴ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 52.1, A) señalaba que se imputarán a los socios residentes y se integrarán en su correspondiente base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en su caso del Impuesto sobre Sociedades, las bases imponibles positivas obtenidas por <<las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes: a) Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos, que éste está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive. b) Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a 10 o menos socios. A los efectos de este precepto, serán sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales, tal y como se definen éstas en el artículo 40 de esta Ley>>.

¹⁰⁴⁵ A este respecto, CAZORLA PRIETO pone de manifiesto <<el carácter genérico y omnicompreensivo del concepto de valores. Tan amplio es este concepto que la propia ley se ve obligada a no computar como tales, a efectos de lo previsto en relación con las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por los valores, los siguientes: - los representativos de derechos sobre el capital de sociedades que establezcan con las tratadas una vinculación duradera para complementar o desarrollar las actividades empresariales o profesionales de la sociedad (...).-los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias (...). – los que incorporan derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales>>. En CAZORLA PRIETO, L.M.: *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.158. Por su parte, el artículo 52.1, A) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que <<para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a actividades empresariales o profesionales, se estará a lo dispuesto en el artículo 6 de esta Ley. En particular, no se considerarán elementos afectos a actividades empresariales o profesionales, los que figuren cedidos a personas, o entidades vinculadas, directa o indirectamente a la sociedad. Tanto el valor del activo real como el de los elementos no afectos a actividades empresariales o profesionales, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad>>.

tenencia de bienes en las sociedades patrimoniales¹⁰⁴⁶. De forma complementaria se regularon las variaciones patrimoniales en los supuestos de transmisión de acciones y otras participaciones en el capital de sociedades transparentes¹⁰⁴⁷. Como es sabido, la peculiaridad del régimen de transparencia fiscal residía en la ausencia de tributación por el Impuesto sobre Sociedades respecto a la base imponible imputable a los socios residentes (personas físicas o jurídicas) en territorio español. La base imponible imputable a los socios se determinaba conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades con independencia de la naturaleza de las rentas. Al igual que en la regulación anterior, las bases imponibles negativas eran objeto de imputación a los socios pudiéndose compensar con bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad en los cinco ejercicios siguientes. La ordenación comentada estableció una serie de requisitos sobre identificación de los socios¹⁰⁴⁸ así como de exclusión de cotización de las participaciones en un

¹⁰⁴⁶ El artículo 52.1, A) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que *<<no se computarán como valores, a efectos de lo previsto en esta letra en relación con las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, los siguientes: — Los representativos de derechos sobre el capital de sociedades, que establezcan con éstas una vinculación duradera para complementar o desarrollar las actividades empresariales o profesionales de la sociedad. — Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias. — Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales. — Los poseídos por Sociedades o Agencias de Valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto>>*.

¹⁰⁴⁷ A este respecto, el artículo 48.1, c) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que en *<<la transmisión de acciones y otras participaciones en el capital de sociedades transparentes, el incremento o disminución se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquéllas o el señalado en el artículo anterior, cuando proceda. A tal efecto, el valor de adquisición y de titularidad se estimará integrado: Primero. Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición o el valor señalado en el artículo anterior cuando proceda. Segundo. Por el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rendimientos de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación. En el caso de sociedades de mera tenencia de bienes, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor neto contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Lo dispuesto en esta letra se entenderá sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, de lo prevenido en materia de derechos de suscripción en las dos letras anteriores>>* Véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 2132), sobre la imputación de renta (ganancia patrimonial) al socio de una sociedad transparente derivado de la adquisición de derechos de suscripción preferente en una operación de ampliación de capital.

¹⁰⁴⁸ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 54 que *<<las sociedades afectadas por el régimen de transparencia fiscal de rentas deberán mantener o convertir en nominativos los valores representativos de las participaciones en su capital. La falta de cumplimiento de este requisito tendrá la consideración de infracción tributaria simple, sancionable con multa de 500.000 a 5.000.000 de pesetas (3.005,06 a 30.050,61 euros), por cada período impositivo en que se haya dado el*

mercado oficial de valores y la limitación en cuanto a la aportación pública al capital social de dicha entidad¹⁰⁴⁹. Respecto a los socios no residentes de una sociedad transparente cabe señalar que éstos se encontraban excluidos de este régimen al considerarse la renta obtenida por un establecimiento no permanente¹⁰⁵⁰. La citada regulación se completaba con el establecimiento de una serie de reglas de imputación referidas a deducciones, bonificaciones e

incumplimiento, de la que serán responsables solidarios los administradores de la sociedad, salvo los que hayan propuesto expresamente las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo previsto en el párrafo anterior, sin que hubiesen sido aceptadas por los restantes. Cuando como consecuencia del incumplimiento de la obligación establecida en el párrafo primero de este artículo no pudieran conocerse, en todo o en parte, los socios, la parte de base imponible que no pueda ser imputada tributará, en el Impuesto sobre Sociedades, a un tipo igual al marginal máximo de la escala del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>.

¹⁰⁴⁹ El artículo 52.6 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que <<en ningún caso será aplicable el régimen de transparencia fiscal en los períodos impositivos en que los valores representativos de participación en el capital de la sociedad estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. Tampoco será aplicable el régimen de transparencia fiscal cuando una persona jurídica de derecho público sea titular de más del 50 por 100 del capital de una de las sociedades contempladas en la letra A) del apartado uno de este artículo>>.

¹⁰⁵⁰ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 52. 4 que <<los dividendos o distribuciones equivalentes acordados, que correspondan a los socios no residentes tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los Convenios de Doble Imposición suscritos por España. Los dividendos y distribuciones de beneficios que correspondan a socios residentes y procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia, no tributarán por este Impuesto. El importe de estos dividendos o beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las acciones o participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputados. Tratándose de socios que adquieran los valores con posterioridad a la imputación, se disminuirá el valor de adquisición de los mismos en dicho importe>>. En este sentido, CARBAJO VASCO pone de relieve que <<hasta la Ley 18/1991 la tributación de los beneficios de sociedades transparentes resultaba problemática, sobre todo si se trataba de residentes en países terceros con los que España tenía suscrito Convenio para evitar la Doble imposición. En este caso, la conjunción de las reglas internas aplicables a la sociedad transparente, que determinaban la ausencia de gravamen en el reparto del dividendo, con las normas convenidas que, como regla general, no prevenían la transparencia (excepcionalmente y de forma restringida lo hacían los Convenios con Luxemburgo, Túnez, Alemania y los muy recientes de E.E.U.U. y Bulgaria) e impedían el gravamen de bases imputadas, llevaban a una dudosa tributación del socio no residente. Esta situación se pretendió resolver, incluyendo a las rentas imputadas a los socios no residentes como una renta ordinaria ,más, obtenida por un sujeto pasivo no residente sin mediación de establecimiento permanente y haciéndola tributar al 25% eliminando de esta forma cualquier idea (mantenida en alguna doctrina de la Dirección General de Tributos) tendente a considerar la simple participación como un nuevo supuesto de establecimiento permanente en España>>, de manera que, <<la Circular 3/1990, de 13 de noviembre, por la que se aclara el régimen fiscal aplicable a las rentas imputadas en régimen de transparencia fiscal a contribuyentes no residentes (BOMEH n.º 44); en la misma línea se estableció: - si el socio no residente es de un país sin Convenio de Doble imposición la renta imputada se gravaba al 25%, como si se tratase de cualquier renta obtenida por un no residente sin establecimiento permanente. - si el socio es residente de un país con Convenio, se atiende al Convenio, y en consecuencia, normalmente se tributaría cuando se distribuyesen las rentas, de forma similar a un dividendo>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.384.

ingresos a cuenta aplicables en la base imponible de los socios incluidos en el régimen de transparencia fiscal¹⁰⁵¹. Finalmente, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades estableció la sujeción de las sociedades transparentes al Impuesto sobre sociedades¹⁰⁵². Otro aspecto de gran trascendencia de esta regulación se refería a la renta imputada por la utilización de la vivienda habitual¹⁰⁵³. El Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio calificaba a dicha previsión como una *<<fórmula de determinación de una renta de disfrute>>*¹⁰⁵⁴. La cuantificación de la renta se realizaba de acuerdo a los valores establecidos por el Impuesto sobre el Patrimonio y sobre dicha valoración se aplicaba un

¹⁰⁵¹ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía, unas normas sobre imputación de otros conceptos en su artículo 53, al señalar que los socios residentes de las sociedades en transparencia fiscal tendrán derecho a la imputación: *<<a) de las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad, en la misma proporción que corresponda a las bases imponibles positivas imputadas. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando, en su caso la cuota según las normas específicas de este impuesto. b) De los ingresos a cuenta a que se refiere la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, y de las retenciones que le hubieren sido practicadas a la sociedad, en la misma proporción que corresponda a su participación en el capital social>>*.

¹⁰⁵² A este respecto, PÉREZ ROYO señala que *<<la Ley 43/1995, reguladora Impuesto sobre Sociedades que, aparte de introducir algunos retoques en el ámbito objetivo de aplicación del régimen, supuso la desaparición de la exención en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad transparente, anticipándose así la tributación que corresponderá finalmente al socio>>*. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.411.

¹⁰⁵³ El artículo 34, letra b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas calificaba de rendimiento íntegro de capital inmobiliario a los procedentes del arrendamiento así como en el *<<supuesto de los restantes inmuebles urbanos, excluido el suelo no edificado, la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100, al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el patrimonio. Cuando existan derechos reales de disfrute, el rendimiento computable a efectos en el titular del derecho será el correspondería al propietario. Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará rendimiento íntegro alguno>>*. Posteriormente, el citado precepto fue modificado por el Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera (Boletín Oficial del Estado, núm.312, de 30 de diciembre de 1995) al disponer que en caso de inmuebles cuyos valores catastrales hubieran sido revisados o modificados de conformidad con los procesos regulados en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y hubieran entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, el porcentaje será del 1,10 por ciento. Finalmente, la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 (Boletín Oficial del Estado, núm. 313, de 31 de diciembre de 1994) mediante su artículo 60 elevó el porcentaje al 1,30 por ciento, en caso de inmuebles cuyos valores catastrales hubieran sido revisados o modificados de conformidad con los procesos regulados en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Así mismo, la disposición transitoria séptima de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 estableció que la modificación operada en el artículo 34, b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas produciría efectos jurídicos a partir del 1 de enero de 1994

¹⁰⁵⁴ En Informe sobre la reforma de la Imposición personal sobre la renta y el patrimonio, ob. cit., p.98.

porcentaje para obtener el rendimiento de capital inmobiliario¹⁰⁵⁵. Sin embargo, las discrepancias doctrinales basadas en la falta de consideración al principio de capacidad económica¹⁰⁵⁶ así como los pronunciamientos del Tribunal Constitucional motivó la revisión de dicha previsión normativa¹⁰⁵⁷. A tal efecto, las propuestas planteadas en el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 1998 desestimó el gravamen sobre la utilización de la vivienda habitual que fue recogida en la ordenación posterior del tributo. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias configuró a las imputaciones como un componente más de la renta en el hecho imponible¹⁰⁵⁸. Las imputaciones de renta se integraron expresamente por el texto legal junto con el resto de rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales bajo el término “obtención”¹⁰⁵⁹. Además esta ordenación estableció para cada categoría de renta una serie de normas particulares sobre individualización, cuantificación, compensación, integración y tipos de gravamen diferenciados. La regulación de los componentes de la renta al margen de las normas generales motivó la

¹⁰⁵⁵ A este respecto, CAZORLA PRIETO examina <<el valor por el que los inmuebles se hallan o, en su caso, deben computarse a efectos del Impuesto sobre el patrimonio. El artículo 10, uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora de este último tributo, establece que los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán por el mayor valor de los tres siguientes: el catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición. A la luz de lo anterior, cabe afirmar que el rendimiento que surge de la aplicación del antedicho 2 por 100 al valor que prevalezca es ficticio y no real. En efecto, no responde a un verdadero flujo económico a favor del sujeto pasivo. Por esta razón puede afirmarse con claridad que estamos ante algo atentatorio al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución>>. En CAZORLA PRIETO, L.M.: *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.95.

¹⁰⁵⁶ WERT ORTEGA, M.: <<La inconstitucionalidad de la imputación de rentas inmobiliarias de la Ley 18/1991>>, *Contabilidad y Tributación*, núm. 288, 2007, pp. 95 y ss.

¹⁰⁵⁷ En este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de octubre (RTC 295, 2006).

¹⁰⁵⁸ CASADO OLLERO pone de manifiesto respecto a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias que <<las imputaciones de renta constituye una nueva categoría de renta que se regula en el título VII (Regímenes especiales) y en el título VIII (Instituciones de inversión colectiva) de la Ley, y en la que se incluyen – Rentas imputadas de la propiedad inmobiliaria (artículo 71). – Rentas imputadas en el régimen de transparencia fiscal (artículos 72 a 74). – Rentas imputadas en el régimen de transparencia fiscal internacional (artículo 75). – Rentas imputadas por la cesión de derechos de imagen (artículo 76). – Rentas imputadas a los socios o partícipes de determinadas instituciones de inversión colectiva (artículos 77 y 78)>>. En CASADO OLLERO, G.: <<Naturaleza. Objeto del Impuesto. Hecho Imponible. Rentas exentas>>, ob. cit., p.63.

¹⁰⁵⁹ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 6.2 que <<componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley>>.

calificación del Impuesto por la doctrina científica como sistema cédular o analítico¹⁰⁶⁰. La referencia genérica a las imputaciones de renta se recogió en la regulación del hecho imponible contenida en el Título I del citado texto legal bajo la denominación de <<sujección al impuesto: aspectos materiales, personales y temporales>>. Mientras que, la regulación de los supuestos específicos de imputaciones de renta se contenían en el Título VII denominado <<regímenes especiales> y en el Título VIII sobre instituciones de inversión colectiva. Los supuestos se refieren a las imputaciones de rentas inmobiliarias, transparencia fiscal interna e internacional, derechos de imagen y las previsiones sobre instituciones de inversión colectiva que son analizados todos ellos a continuación. El análisis de las imputaciones de renta de carácter inmobiliario requiere una serie de observaciones para su correcta exposición. La primera es la supresión por esta ordenación del gravamen sobre la renta imputada derivada de la utilización de la vivienda habitual por el contribuyente. La justificación de esta medida se encontraba en el respeto al criterio de “realización” recogido en el Informe de reforma del Impuesto¹⁰⁶¹. El criterio de realización asimilado a la percepción efectiva de los ingresos para la imposición del gravamen configuraba el esquema sobre el que se articulaba esta regulación del Impuesto. La segunda observación es la incorporación por la citada ordenación del gravamen sobre las rentas inmobiliarias que no fueran susceptibles de generar rendimientos de actividades económicas o capital. El supuesto gravado se articuló sobre los inmuebles a disposición del contribuyente para su uso o disfrute personal¹⁰⁶². La imputación de la renta se

¹⁰⁶⁰ En este sentido, CASADO OLLERO, G.: <<Naturaleza. Objeto del Impuesto. Hecho Imponible. Rentas exentas>>, ob. cit., p.63.

¹⁰⁶¹ El Informe de reforma de 1998 pone de manifiesto que el rendimiento presunto derivado de los bienes inmuebles no arrendados o subarrendados <<constituye una excepción al criterio de realización que se aplica con carácter general en este impuesto, consistente en que únicamente se sujetan a tributación los ingresos y rendimientos de mercado, monetarios o en especie, efectivamente obtenidos>> por tanto <<la Comisión considera que la imputación de rendimientos presuntos por bienes inmuebles no arrendados o subarrendados rompe con el criterio de la renta realizada que debe inspirar este impuesto en su nueva configuración, consistente en que únicamente se sujeten a tributación los ingresos y rendimientos de mercado, monetarios o en especie, efectivamente obtenidos>> En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (1998), ob. cit., pp.101 y ss.

¹⁰⁶² SÁNCHEZ PEDROCHE señala respecto a la imputación derivada de las rentas inmobiliarias que <<los inmuebles susceptibles de generar esa renta presunta son los bienes inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas. Se excluyen, por tanto: - Los solares o el suelo no edificado. - la vivienda habitual. - Los inmuebles que se encuentren en construcción o imposibilitados para el uso por circunstancias urbanísticas (v.gr. ruina) o por otras razones justificadas que impidan la libre disponibilidad del uso del inmueble (v.gr. la no

establecía con carácter general sobre el 2 por ciento del valor catastral del inmueble¹⁰⁶³. La renta así determinada no podía minorarse con los gastos ocasionados por la titularidad del inmueble. También este supuesto fue calificado como una ficción legal debido a la ausencia de una percepción efectiva de renta por el contribuyente¹⁰⁶⁴. En este caso la previsión normativa

aceptación de la vivienda por defectos en su construcción). – Los bienes inmuebles rústicos (...) – Los bienes inmuebles urbanos afectos a actividades económicas. – Los bienes inmuebles urbanos que generen rendimientos del capital inmobiliario, bien por arrendamiento, bien por constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos. – Los derechos reales de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles cuya duración no exceda de dos semanas al año. – Las plazas de aparcamiento de residentes propiedad del Ayuntamiento. Este supuesto es bastante común. El uso de dicha plaza hay que calificarlo como una cesión de uso procedente de una concesión administrativa, por lo que, según el propio criterio de la dirección General de Tributos, no da lugar a rendimiento alguno computable para el titular de ese derecho de uso (...)>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta*, ob. cit., pp.221 y ss. A este respecto, véase núm. de consulta: 2063-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 20/11/2001, en relación a la determinación de los bienes inmuebles a los que se aplica el régimen de imputación de rentas inmobiliarias. En este caso <<los inmuebles que dan lugar a la imputación de rentas inmobiliarias son, únicamente los urbanos. La calificación como tales bienes inmuebles urbanos se recoge en el artículo 62 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. El indicado apartado 1 del artículo 71 de la Ley del Impuesto, matiza además, que dichos bienes inmuebles de naturaleza urbana, objeto de imputación, no tienen que estar afectos a actividades económicas, ni ser generadores de rendimientos del capital inmobiliario, excluyendo, por otra parte, la vivienda habitual y el suelo no edificado, a efectos de dicha imputación. En definitiva, de acuerdo a lo anterior, nunca darán lugar a una imputación de rentas inmobiliarias, en lo que aquí y ahora interesa: a) La vivienda habitual, en todo caso. b) Los bienes inmuebles rústicos. c) El suelo no edificado. d) Los bienes inmuebles urbanos afectos a actividades económicas. e) Los bienes inmuebles urbanos generadores de rendimientos del capital inmobiliario>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁰⁶³ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias se refería en su artículo 71.1 a la imputación de las rentas inmobiliarias en los siguientes términos <<en el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 62 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, no afectos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital inmobiliario, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo. En el caso de inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados, de conformidad con los procedimientos regulados en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y hayan entrado en vigor a partir de 1 de enero de 1994, la renta imputada será el 1,1 por 100 del valor catastral. Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por 100 de aquel por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 1,1 por 100. Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna>>. Por su parte el apartado 2, del citado precepto señalaba que <<estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario>>.

¹⁰⁶⁴ DE LA PEÑA VELASCO destaca de la imputación de las rentas inmobiliarias que <<estamos en presencia de una ficción legal al imputar al sujeto pasivo una renta inexistente. A

prescindía del criterio de realización para el establecimiento de la imposición tributaria¹⁰⁶⁵. Adicionalmente se reguló el gravamen de los rendimientos derivados de la multipropiedad o propiedad compartida del inmueble (*time sharing*) que se configuró como renta de uso y disfrute sobre la titularidad de dicho derecho. La imputación de la renta recaía sobre el titular del derecho real de acuerdo al prorrateo de la base liquidable del Impuesto sobre Bienes Inmuebles según la duración anual del período de aprovechamiento siempre y cuando la utilización hubiera excedido de dos semanas al año. La normativa sobre el régimen de transparencia fiscal interna se encontraba regulada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades¹⁰⁶⁶. Ello suponía como ha señalado RUIBAL PEREIRA que *<<por un lado, la sociedad transparente tributa en el Impuesto sobre Sociedades y los socios a quienes se realicen las imputaciones tributarán en el impuesto personal que corresponda, es decir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades, según se trate de personas físicas o jurídicas respectivamente>>*¹⁰⁶⁷. Las novedades más

diferencia de los demás supuestos de imputación contemplados en la Ley (transparencia fiscal interna e internacional y derechos de imagen) en todos los cuales existe una renta real que se imputa a un sujeto distinto de aquel que formalmente la obtiene, aquí no existe renta real alguna>>. En DE LA PEÑA VELASCO, G.: *<<Los rendimientos de capital inmobiliario>>*, ob. cit., p.341.

¹⁰⁶⁵ A este respecto, el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señala que *<<la anterior Comisión consideró que la imputación de rendimientos presuntos por bienes inmuebles no arrendados o subarrendados rompía el criterio de la renta realizada que debía inspirar el IRPF en su nueva configuración, consistente en que únicamente se sujetasen a tributación los ingresos y rendimientos de mercados, monetarios o en especie, efectivamente obtenidos. Y por ello propuso que no se computasen como ingresos más que los que obtuviesen efectivamente en el mercado, bien fueran monetarios o en especie, pero no los meramente imputados por la utilización de bienes de consumo duradero. Atendiendo parcialmente tal recomendación, la Ley 40/1998 excluyó de la imputación de rentas inmobiliarias a la vivienda habitual y al suelo no edificado, pero mantuvo el régimen de imputación para los restantes bienes inmuebles no arrendados o subarrendados. Ahora la Comisión opina de nuevo que la imputación de rentas inmobiliarias que perdura en la Ley 40/1998 no se aviene adecuadamente al principio de la renta realizada que inspira el actual IRPF y por ello propone la supresión definitiva de tal régimen>>*. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2002), ob. cit., p.162.

¹⁰⁶⁶ La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades establecía en su artículo 4 que *<<1. Constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo. 2. En el régimen de transparencia fiscal se entenderá, por obtención de renta la imputación al sujeto pasivo de las bases imponibles positivas, de las entidades sometidas a este régimen. En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta el cumplimiento de las circunstancias determinantes de la inclusión en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente>>*.

¹⁰⁶⁷ En RUIBAL PEREIRA, L.M.: *<<El régimen de transparencia fiscal interna>>*, ob. cit., p.554. A este respecto, véase núm. de consulta: 0469-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 06/03/2001, en relación al tratamiento tributario de la disolución de una sociedad

significativas aplicables a la transparencia fiscal se regulaban en el Impuesto sobre Sociedades¹⁰⁶⁸. Por ello, la aplicación normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas requería el cumplimiento de los criterios cuantitativos de ingresos y de carácter personal establecidos en el Impuesto

transparente. En este caso <<la sociedad transparente concluirá un período impositivo dentro del año 1999 cuando la misma se extinga como consecuencia de su liquidación. Además de las rentas que hubiera obtenido en dicho período, deberá integrar en la base imponible correspondiente al mismo la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos patrimoniales transmitidos a sus socios con ocasión de la liquidación y el valor contable de tales elementos>>. Por otro lado, el socio persona jurídica <<integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada, incrementándose dicho valor en el importe de los beneficios sociales que no hubieran sido distribuidos y hayan sido imputados al socio durante el tiempo de tenencia de la participación, así como en el importe de la base imponible de la sociedad transparente imputada al socio como consecuencia de la liquidación de la sociedad transparente>> también <<las personas o entidades que deban soportar la imputación pueden optar por el criterio de imputación de las bases imponibles positivas en los períodos impositivos que correspondan a la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad transparente>> además <<los contribuyentes residentes en territorio español tendrán derecho a la imputación de la cuota satisfecha por el Impuesto sobre Sociedades por la sociedad transparente. Para ello debe entenderse, a estos efectos, como "cuota satisfecha" aquella cuota que la sociedad transparente acredite en las notificaciones que las entidades en régimen de transparencia fiscal están obligadas a realizar respecto de las imputaciones a los contribuyentes residentes sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades. Esto daría lugar a que, en el caso de que la sociedad en régimen de transparencia fiscal determine la cuota que le corresponde satisfacer por el Impuesto sobre Sociedades y la que corresponde imputar a las personas o entidades que corresponda, estos sujetos pasivos podrán imputarse también dicha cuota todavía no satisfecha pero acreditada por la sociedad transparente al igual que el resto de los conceptos que deben ser objeto de imputación. Dado que la sociedad transparente habrá tenido que determinar el importe de la base imponible obtenida con el objeto de establecer el importe del gasto contable por el Impuesto sobre Sociedades, aquellas sociedades que hubiesen aprobado sus cuentas anuales con anterioridad a la fecha de finalización del plazo de presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, estarán en condiciones de determinar la cuota a satisfacer por el Impuesto sobre Sociedades y la que le corresponde a cada uno de los contribuyentes objeto de imputación>> en relación a los socios personas físicas <<integrarán en la parte general de la base imponible, la parte de la imponible obtenida por la sociedad transparente que proporcionalmente corresponda a su participación en el capital social. Esta imputación se efectuará en el período impositivo en que se hubieran aprobado las cuentas anuales correspondientes. No obstante, el contribuyente podrá optar por imputarlos a los períodos impositivos que correspondan a las fechas de cierre de los ejercicios sociales>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁰⁶⁸ La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades dedicaba como señala RUIBAL PEREIRA a la <<transparencia fiscal interna los artículos 75 a 77, en los que se establecen como principales novedades la exclusión de la llamada transparencia fiscal sobrevenida, la desaparición de la figura de la doble transparencia; el sometimiento de las sociedades transparentes al Impuesto sobre Sociedades; la ampliación del número de días que deben concurrir los requisitos para que sea de aplicación el régimen de transparencia fiscal; la reforma del concepto de sociedades de profesionales y sociedades Holdings; la previsión expresa de que las imputaciones se realizarán a quienes ostenten los derechos económicos; la reducción del 50 al 5 por 100 del grado de participación en las sociedades de valores, para que dichas participaciones no computen como valores o, finalmente, la desaparición de la tributación al tipo marginal máximo de la escala del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las sociedades transparentes socios de otras entidades transparentes>>. En RUIBAL PEREIRA, L.M.: <<El régimen de transparencia fiscal interna>>, ob. cit., p.553.

sobre Sociedades¹⁰⁶⁹. Adicionalmente cabe destacar la incorporación por la regulación comentada de una serie de normas sobre imputación temporal para dichas rentas aplicables con carácter opcional para los contribuyentes¹⁰⁷⁰. La ordenación señalada también recogió supuestos regulados anteriormente como los referidos a sociedades de profesionales¹⁰⁷¹, artistas o deportistas¹⁰⁷².

¹⁰⁶⁹ La Ley 43/1985, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades disponía en su artículo 75.1, b) que tendrán la consideración de sociedades transparentes <<las sociedades en que más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por 100 de los beneficios de aquéllas>>. Por su parte, el mismo artículo, en su letra c) establecía que <<las sociedades en que más del 50 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas cuando éstos y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive tengan derecho a participar en, al menos, el 25 por 100 de los beneficios de aquéllas>>. A este respecto, véase núm. de consulta: 2016-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 13/11/2001, en relación al tratamiento tributario de bases imponibles negativas, habiendo soportado retenciones a cuenta. El socio consultante tiene previsto optar por declarar las imputaciones en el ejercicio de aprobación de las cuentas anuales. En este caso <<la imputación de las bases imponibles positivas de sociedades en régimen de transparencia fiscal se efectuará, con carácter general, en el período impositivo en el que se hubieran aprobado las cuentas anuales, salvo que el contribuyente opte por imputarlas a los períodos impositivos de cierre del ejercicio social. En consecuencia, la imputación de las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente deberá efectuarse al mismo período impositivo al que correspondería imputar las bases imponibles positivas>>. Sin embargo <<si en ejercicios anteriores se optó por el criterio de imputación del período de cierre del ejercicio social, dicha opción tiene un plazo de duración, irrevocable, de tres años>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁰⁷⁰ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 72.2 que <<la imputación de bases imponibles positivas de sociedades en régimen de transparencia fiscal se efectuará en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes. Si éstas no se hubieran aprobado en el plazo de seis meses desde la fecha de cierre del ejercicio social, se imputarán al período impositivo en el que venza dicho plazo. No obstante, el contribuyente podrá optar por imputarlas a los períodos impositivos que correspondan a las fechas de cierre de los ejercicios sociales. La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto, deberá mantenerse durante tres años y no podrá producir como efecto que queden bases imponibles sin computar en las declaraciones de los contribuyentes>>.

¹⁰⁷¹ Si bien, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias ha integrado las rentas derivadas de las actividades profesionales y empresariales en los rendimientos de actividades económicas, cabe señalar la vigencia de dicha distinción. Véase en este sentido, CORDÓN EZQUERRO, T.; MANCHEÑO GARCÍA-LAJARA, S. y MOLINA FERNÁNDEZ, J.: *Impuesto sobre la renta 1999. Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999, pp.892 y ss.

¹⁰⁷² Se incluyen en este tipo de rendimientos a aquéllos derivados de las actividades artísticas o deportivas, así como los relacionados con estas personas, como los ingresos de la propiedad intelectual, publicidad y derechos de imagen. Sin embargo, cabe advertir que los ingresos en transparencia fiscal derivan de una relación causal con la actividad y no con la persona. En este sentido CAZORLA PRIETO y PEÑA ALONSO señalan que <<más que como actividad relacionada con artistas o deportistas, que comprendería todo tipo de actividad de éstos aunque nada tuviera que ver con el arte o el deporte, ha de entenderse como cualquier otra actividad relacionada con la actividad artística o deportiva de modo causal aunque sea indirectamente>>. En CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L.: *El Impuesto sobre la*

De la misma manera se recogieron los supuestos de transparencia fiscal aplicables a las sociedades de mera tenencia de bienes y sociedades de valores. Para ambos casos se requería el cumplimiento de una serie de requisitos sobre el número de participaciones en el capital social en el que se tenía en cuenta el grado de parentesco de los socios¹⁰⁷³. Sin embargo existían especialidades para cada una de ellas. La aplicación del régimen de transparencia fiscal a las sociedades de valores excluía de su consideración a una serie de “valores” con las características establecidas por la ley del Impuesto sobre Sociedades¹⁰⁷⁴. Mientras que, la aplicación del régimen de

Renta de las Personas Físicas, Ley 40/1998 y su reglamento, ob. cit., p.201. A este respecto, véase núm. de consulta: 2183-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 28/11/2000, en este caso, se cuestiona si la limitación a la deducción de las cuotas satisfechas por la sociedad transparente prevista en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe tomar como referente el tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades. En este caso <<el límite de deducción es aplicable tanto a los socios profesionales, artistas o deportistas como a los socios no vinculados al desarrollo de la actividad ejercida por la sociedad, siempre y cuando se cumpla los requisitos previstos (...) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este segundo requisito se fija en sede del socio y supone que la tributación efectiva de éste en su Impuesto sobre la Renta sea inferior a la tributación efectiva del Impuesto sobre Sociedades>>, dado que, uno de los referentes para determinar la tributación efectiva del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad transparente <<es la cuota íntegra de este Impuesto, lo que implica que haya de tomarse en consideración el tipo de gravamen al que está efectivamente sometida la sociedad>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁰⁷³ La Ley 43/1985, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades disponía en su artículo 75.1, a) que tendrán la consideración de sociedades transparentes <<las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes: a') Que más del 50 por cien del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos, que esté constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive. b') Que más del 50 por cien del capital social pertenezca a 10 o menos socios>>. Como recuerda PÉREZ ROYO <<de conformidad con la normativa mercantil (art. 67 Texto Refundido Ley Sociedades Anónimas) en el caso de usufructo de acciones la cualidad de socio reside en el nudo propietario. Por tanto, a efectos de determinar los requisitos de participación en el capital social necesario para considerar a una sociedad como transparente, se atenderá al grado de parentesco existente entre los nudos propietarios y los restantes socios, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 76 de la ley del Impuesto, donde se señala que las imputaciones de las bases imponibles positivas se realizarán a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.416.

¹⁰⁷⁴ El artículo 75.1, a) de la Ley 43/1985, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades disponía que <<no se computarán como valores, a efectos de lo previsto en esta letra en relación con las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, lo siguientes: - Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias. - Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales. - Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto. - Los que otorguen, al menos, el 5 por cien de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en la presente letra ni en las dos siguientes (sociedades profesionales y, sociedades de artistas y deportistas)>>.

transparencia fiscal a las sociedades de mera tenencia de bienes requería que la mitad de los activos no se encontraran vinculados a la realización de actividades económicas de acuerdo a los criterios establecidos por la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la determinación de la afectación¹⁰⁷⁵. Por su parte, la ley del Impuesto sobre Sociedades también establecía una previsión sobre la inexistencia de bienes afectos para evitar los supuestos de transparencia fiscal sobrevenida¹⁰⁷⁶. Además el régimen de transparencia fiscal se aplicó a las agrupaciones de interés económico españolas y europeas así como a las uniones temporales de empresas. Un supuesto específico de aplicación fueron las entidades incluidas en la Zona Económica de Canarias que se encontraban excluidas del cumplimiento de los

¹⁰⁷⁵ La Ley 43/1985, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades se remitía a la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la determinación de la afectación de los elementos patrimoniales a las actividades económicas. A este respecto RUIBAL PEREIRA resume los bienes afectos de acuerdo a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias en los siguientes: <<- *Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente. – Los bienes destinados a servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. – Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. Por el contrario, no tienen esta consideración de afectos: - Los bienes de esparcimiento y recreo. – Los de uso particular del titular de la actividad. – Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros. – Los bienes que se utilicen para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización privada sea accesoria y notoriamente irrelevante*>>. En RUIBAL PEREIRA, L.M.: <<El régimen de transparencia fiscal interna>>, ob. cit., p.558. y ss. Por su parte, la valoración de dichos activos se realizara conforme al artículo 75.1, a) de la Ley 43/1985, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades al establecer que <<*tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o profesionales, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad*>>.

¹⁰⁷⁶ El artículo 75.1, a) de la Ley 43/1985, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades establecía que <<*no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades empresariales o profesionales aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades empresariales o profesionales, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años*>>. Sobre este particular, RUIBAL PEREIRA señala que la finalidad de este precepto <<*es evitar la transparencia fiscal sobrevenida, es decir, mantener activos líquidos hasta realizar con ellos inversiones patrimoniales afectas a la actividad empresarial o también proceder a efectuar inversiones financieras o de otro tipo con los beneficios obtenidos de la actividad, con el fin de rentabilizarlos. Esto supone abrir una vía para excluir la transparencia ya que bastaría con haber realizado en el pasado actividades empresariales y reinvertir los beneficios no distribuidos en bienes de inversión, en el plazo de diez años*>>. En RUIBAL PEREIRA, L.M.: <<El régimen de transparencia fiscal interna>>, ob. cit., p.559. El fenómeno contrario a la transparencia fiscal sobrevenida es descrito por PÉREZ ROYO cuando <<*una sociedad en la que se residenciaran las inversiones bursátiles del contribuyente y que, en principio, naciera como transparente, pero que, al no computar como valores los que fuese adquiriendo con los dividendos percibidos, al cabo de unos años podría verse excluida de la transparencia fiscal*>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.415.

requisitos contemplados en regulación del Impuesto¹⁰⁷⁷. Por lo que se refiere a la imputación de rentas sobre transparencia fiscal internacional cabe señalar que estos supuestos se habían regulados con anterioridad en el ordenamiento tributario¹⁰⁷⁸. Si bien los antecedentes normativos se encontraban en el Derecho comparado cuya implantación fue paulatina en todos los sistemas fiscales¹⁰⁷⁹. La articulación normativa de este supuesto pretendía evitar

¹⁰⁷⁷ En este sentido, RUIBAL PEREIRA señala respecto de las entidades incluidas en la Zona Económica de Canarias reguladas por la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias (Boletín Oficial del Estado, núm.161, de 7 de julio de 1994) que <<en este caso, el régimen de transparencia fiscal se aplicaría incluso cuando concurriese alguna de las causas de exclusión de la misma como, por ejemplo, que más del 50 por 100 del capital perteneciese a una persona jurídica de Derecho Público o todos sus socios sean personas jurídicas no transparentes o los valores representativos de su capital social estuviesen admitidos a negociación en un mercado secundario de valores. Sin embargo, no se procedería a la imputación de la parte de base imponible derivada de operaciones cuya finalidad es fomentar la inversión en Canarias>>. En RUIBAL PEREIRA, L.M.: <<El régimen de transparencia fiscal interna>>, ob. cit., p.557. Véase también NUÑEZ PÉREZ, G.: <<artículo 72>>, en la obra colectiva, coordinada por G. ORÓN MORATAL, *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de no Residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, p.511. A este respecto, véase núm. de consulta: 0800-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 23/04/2001, en relación a la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias por las comunidades de bienes que no sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o por las demás entidades en régimen de atribución de rentas como consecuencia de la realización de una actividad económica. En este caso <<los derechos y obligaciones derivados de la dotación de la RIC se atribuirán a los socios o comuneros en la misma proporción en la que éstos se atribuyen los rendimientos netos. Es decir, quien incluye en su base imponible los rendimientos obtenidos por la comunidad de bienes es quien puede utilizarlos como base de cálculo para dotar la RIC y beneficiarse del incentivo fiscal que ello supone. En consecuencia, la dotación de la reserva debe realizarla cada uno de los miembros de la comunidad, uniendo, a efectos de su cálculo, los rendimientos que le han sido atribuidos por ella a los obtenidos por la realización directa de otras actividades económicas. Por tanto, serán ellos quienes contabilicen la reserva dotada, lo que exige llevar contabilidad de la parte proporcional de la actividad de la comunidad de bienes que le corresponda. La materialización de la reserva también deberá realizarla cada comunero, pudiendo invertir para ello, tanto en la actividad económica que realice a través de la comunidad de bienes como en otras actividades que desarrolle de forma individual>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁰⁷⁸ En particular en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Posteriormente, esta previsión normativa ha sido recogida y desarrollada por la Ley 43/1985, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 121.

¹⁰⁷⁹ A este respecto CAAMAÑO ANIDO explica que esta fórmula impositiva <<se introduce en el Derecho norteamericano, ya en 1937 con las *Personal Holding Company Provisions*. A partir de 1970 se adoptan medidas similares en la entonces República Federal Alemana, en Japón, Canadá, Nueva Zelanda, Francia y Gran Bretaña, y en los años 90 en Suecia y Noruega>> de la misma manera <<algunos países han incorporado a su ordenamiento figuras complementarias a la transparencia fiscal internacional con el fin de fortalecer el cuadro de medidas dirigidas a evitar la elusión fiscal internacional. Por vía de ejemplo, son interesantes las contempladas en los artículos 64 del *Livre des Procédures Fiscales* francés y 739 de la *Tax Act* británica de 1988. Con arreglo al primero, los “actos que disimulan el contenido verdadero de un contrato o negocio jurídico no son oponibles a la Administración, que está en el derecho de restituir su verdadero carácter a la operación controvertida”, precepto en el que, según criterio del Consejo de Estado Francés, tienen cabida “las estructuras fiscales sin funcionamiento real” (...). El artículo citado de la *Tax Act* británica sujeta al *Income Tax*, por su parte, las rentas o el patrimonio transferido por las personas físicas residentes a otras

conductas elusivas de la imposición sobre la renta de las personas físicas o jurídicas¹⁰⁸⁰. La imputación sometía a gravamen como señala CAAMAÑO ANIDO <<a determinadas personas o entidades residentes en nuestro territorio, por ciertas clases de rentas obtenidas por personas y entidades no residentes, controladas por las primeras, en los casos en que la presión fiscal del país de las no residentes fuese sensiblemente inferior a la española>>¹⁰⁸¹. Las rentas imputadas en régimen de transparencia fiscal internacional se referían principalmente a los rendimientos derivados de capital inmobiliario o mobiliario¹⁰⁸². A tal efecto, esta regulación estableció una serie de criterios

*personas, físicas o jurídicas, residentes en el extranjero, siempre que se aprecie que el derecho efectivo a su disfrute corresponda al residente en el Reino Unido>>. En CAAMAÑO ANIDO, M.A.: <<El régimen de transparencia fiscal internacional en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pp.600 y ss.*

¹⁰⁸⁰ En este sentido, respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, SÁNCHEZ PEDROCHE explica que la transparencia fiscal internacional es un sistema de imputación de rentas que <<pretende evitar la elusión o el diferimiento del impuesto a través de sociedades interpuestas no residentes en territorio español (sin que se trate necesariamente de territorios o países calificados como paraísos fiscales), (...) a este objetivo se une el de evitar el vaciamiento de la base imponible de la entidad gravada en España a través de gastos facturados desde una sociedad vinculada no residente y situada en un país de baja o nula tributación>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta*, ob. cit., pp.232 y ss.

¹⁰⁸¹ En CAAMAÑO ANIDO, M.A.: <<El régimen de transparencia fiscal internacional en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.600. Véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2012 (RJ 2012, 4425), sobre la aplicación de la deducción por doble imposición internacional en supuestos de sociedades transparentes. En este caso, se requiere el pago del gravamen correspondiente al Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de la obtención de ingresos o rendimientos en el extranjero con exclusión de los impuestos no pagados en virtud de exención. En este mismo sentido, véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2012 (RJ 2012, 4563).

¹⁰⁸² La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias se refería en su artículo 75.2 a las rentas imputadas en el régimen de transparencia fiscal internacional en los siguientes términos que <<únicamente se imputará la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes: a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad empresarial conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de esta Ley o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 23 de esta Ley. No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros: a') Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades empresariales. b') Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales. c') Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores. d') Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades empresariales, sin perjuicio de lo establecido en la letra c). La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra c), cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por 100, del ejercicio de

aplicables a las entidades residentes y aquéllas que desarrollaban su actividad en territorio extranjero¹⁰⁸³. Por lo demás, este supuesto compartía ciertas similitudes con la transparencia fiscal interna aplicable a las entidades residentes. La novedad de esta ordenación la constituye la incorporación de los supuestos de imputación de rentas sobre derechos de imagen. Si bien, los antecedentes normativos de esta previsión se basaban en la existencia de una relación laboral entre el cedente y el cesionario de los derechos de imagen¹⁰⁸⁴.

actividades empresariales. c) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas residentes. No se incluirá la renta positiva cuando más del 50 por 100 de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. d) Transmisiones de los bienes y derechos referidos en las letras a) y b) que generen ganancias y pérdidas patrimoniales. No se incluirán las rentas previstas en los apartados a), b) y d) anteriores, obtenidas por la entidad no residente en cuanto procedan o se deriven de entidades en las que participe, directa o indirectamente, en más del 5 por 100, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes: a') Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales. b') Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el 85 por 100, del ejercicio de actividades empresariales. A estos efectos, se entenderá que proceden del ejercicio de actividades empresariales las rentas previstas en las letras a), b) y d) que tuvieran su origen en entidades que cumplan el requisito de la letra b') anterior y estén participadas, directa o indirectamente, en más del 5 por 100 por la entidad no residente>>.

¹⁰⁸³ CAAMAÑO ANIDO resume los requisitos que deben concurrir en la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional en los siguientes: <<a) Que las personas físicas o jurídicas, residentes en territorio español tengan el control, directo o indirecto, de las personas jurídicas no residentes. b) Que tales personas no residentes disfruten en su país de residencia de un tratamiento fiscal privilegiado. c) Que las rentas sometidas a baja tributación en el país de residencia de la entidad perceptora sean del tipo de las descritas en la normativa española. En términos generales, serían rentas que, como veremos, podrían abrigarse dentro de la expresión de "rentas pasivas" (arrendamientos no empresariales de bienes inmuebles, intereses, dividendos y ganancias de capital de acciones, obligaciones e inmuebles no afectos a explotaciones económicas, etcétera)>>. En CAAMAÑO ANIDO, M.A.: <<El régimen de transparencia fiscal internacional en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.600.

¹⁰⁸⁴ La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social incorporó el gravamen sobre los derechos de imagen en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991. Posteriormente, la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (Boletín Oficial del Estado, núm.315, de 31 de diciembre de 1996) amplió dicho supuesto a las entidades no residentes. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2013 (RJ 2013, 4002) por la cual se declara como rendimientos de actividad profesional (imputación de rentas) a las cantidades abonadas por una entidad no residente cesionaria de los derechos de imagen del deportista que incluyen la realización por el mismo de una serie de actividades promocionales y publicitarias. Dicha resolución se fundamenta en que las actividades prestadas por el futbolista exceden de la mera cesión de derechos, así como, la inexistencia de vinculación entre el contrato celebrado entre el club de fútbol y el deportista, tras la entrada en vigor de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de

La regulación en este momento comentada distinguió los supuestos de cesión de imagen calificados de rendimientos de capital mobiliario de los derivados de una relación laboral considerados como imputaciones de renta. La diferenciación entre ambas se fundamentaba en un criterio genérico basado en la existencia de una relación laboral entre el cedente y el cesionario de los derechos de imagen para calificarse como imputación de renta¹⁰⁸⁵. Además la citada calificación requería una serie de criterios complementarios que se encontraban coordinados con otras previsiones normativas del Impuesto¹⁰⁸⁶. También, esta ordenación también estableció una serie de normas de imputación temporal de las rentas que posibilitó al contribuyente su declaración en el momento de su percepción o aplicarlas a los períodos impositivos correspondientes a las fechas de cierre de los ejercicios sociales. El último supuesto analizado se refiere a las instituciones de inversión colectiva que aparecía regulado en el Título VIII de la ordenación examinada. El texto

Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden social. En este mismo sentido, véase, también, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2012 (RJ 2012, 3362).

¹⁰⁸⁵ En este sentido, MENÉNDEZ MORENO señala que la aplicación del régimen especial de los derechos de imagen requiere los siguientes requisitos: <<1.º Que los contribuyentes hayan cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona residente o no. 2.º Que los contribuyentes presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral. 3.º Que la persona o entidad con la que el contribuyente tenga una relación laboral y en su caso cualquier otra persona o entidad vinculada con aquéllas, hayan obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento para la utilización de la imagen de la persona física contribuyente>> todo ello siempre que <<los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el contribuyente en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por 100 del total de la contraprestación que satisfaga la persona o entidad con la que tenga la relación laboral (...) >> por tanto <<el importe de los derechos de imagen retribuidos ha de ser superior al 15 por 100 de la retribución total satisfecha por la entidad con la que el contribuyente tenga la citada relación laboral>>. En MENÉNDEZ MORENO, A.: <<Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>, en la obra colectiva, *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p.640.

¹⁰⁸⁶ A este respecto, MENÉNDEZ MORENO pone de manifiesto que, para regular la imputación de los derechos de imagen, el artículo 76 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias tenía <<en cuenta los impuestos en su caso satisfechos por las sociedades receptoras de las cantidades por derechos de imagen (apartado 4); así como el período impositivo al que corresponde hacer la imputación (apartado 5); y el régimen correspondiente respecto de los rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de los derechos de imagen retribuidos a la entidad cesionaria de los mismos (apartado 6). Por otra parte, el régimen contemplado en este artículo 76 se establece sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales, que serán por lo tanto aplicables si los hubiere, de acuerdo con lo establecido en el apartado 8 del citado precepto. De conformidad con lo previsto en el apartado 9 del artículo 76, cuando esta persona o entidad (o las vinculadas en su caso), con las que el contribuyente mantenga la relación laboral, satisfaga alguna contraprestación por los derechos de imagen a alguna persona o entidad no residente, está obligada a realizar la retención del 15 por 100 – de acuerdo con lo específicamente previsto en el artículo 100 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – sobre el total de la contraprestación>>. *Ibidem*, pp.641 y ss.

normativo regulaba de forma independiente este supuesto a la vez establecía previsiones específicas sobre la imputación de la renta a los socios o partícipes. Los supuestos diferenciados se referían por una parte a las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas de la transmisión de las acciones¹⁰⁸⁷ y por otro a la distribución de los resultados correspondientes a la actividad realizada por la institución de inversión colectiva¹⁰⁸⁸. Además merece

¹⁰⁸⁷ A este respecto, FERNÁNDEZ CURRAS explica que <<dentro del régimen fiscal aplicable a los partícipes o socios hay que distinguir el correspondiente a la distribución de resultados y el de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la participación en Institución de Inversión Colectiva. A) Distribución de resultados. Tienen la consideración de rendimientos del capital por la participación en fondos propios de la entidad, que se integrarán en la base imponible al 140 por 100 si la institución tributa al tipo general, o al 100 por 100 si tributa al tipo especial (artículo 23 de la Ley 40/1998). Estos rendimientos no generan derecho a deducción por doble imposición lo que, sin duda, es coherente con el gravamen al 1 por 100. B) Ganancias y pérdidas derivadas de la participación en Instituciones de Inversión Colectiva. Los incrementos y disminuciones patrimoniales se determinan por aplicación de las reglas generales, por diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión de la participación>>. En FERNÁNDEZ CURRAS, M. :<<Instituciones de Inversión Colectiva>>, en la obra colectiva, *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p.657. A este respecto, véase núm. de consulta: 1746-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 24/09/2001, en relación al tratamiento tributario que corresponde a los partícipes en instituciones de inversión colectiva cuando existe una desmembración del dominio como consecuencia del fallecimiento del propietario originario al que sucede una transmisión posterior. En este caso <<la condición de partícipes de los fondos de inversión corresponde exclusivamente al nudo propietario, que es el único que puede pedir el reembolso de las participaciones. El usufructuario tendrá derecho a la totalidad del rendimiento que se produzca desde el momento de la constitución del usufructo hasta su extinción. Dicho rendimiento tendrá la consideración, para el usufructuario, de rendimiento del capital mobiliario y por tanto, con carácter general, estará sujeto a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Paralelamente el nudo propietario deberá computar en su declaración-liquidación una pérdida patrimonial, dicha pérdida se corresponderá con el resultado positivo derivado del reembolso de las participaciones del fondo de inversión por el periodo transcurrido desde la constitución del usufructo hasta que se produce el reembolso, cuantía que corresponde al usufructuario. La pérdida del nudo propietario se integrará en la parte general o especial de la base imponible según corresponda>>. En el caso de transmisión de las participaciones <<la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de las participaciones del fondo de inversión mobiliaria se distribuirá (...) en función de su porcentaje de propiedad sobre tales participaciones, debiendo tenerse en cuenta para el cálculo de aquella ganancia las distintas fechas y valores de adquisición que corresponden a cada una de las transmitentes>>, en el supuesto de adquisición de las participaciones mortis-causa, <<a este respecto debe señalarse que el valor de adquisición del porcentaje de propiedad de la hija será el que se hubiese determinado de conformidad con las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, teniendo en cuenta además el importe satisfecho por este último impuesto en la parte correspondiente a la propiedad de la hija en las participaciones transmitidas. Por su parte, la consultante en su condición de usufructuaria del 37,50% incluirá en su declaración-liquidación como rendimiento del capital mobiliario el producido desde el momento de la constitución del usufructo (fecha del fallecimiento del causante) hasta la transmisión de las participaciones, rendimiento sobre el que –en este caso- no procede la práctica de retención al ser satisfecho por una persona o entidad no obligada a retener: la hija –nuda propietaria-. A su vez, esta última computará como pérdida patrimonial el importe correspondiente a dicho usufructo>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁰⁸⁸ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias se refería en su artículo 77, a las rentas imputadas en el régimen de

destacar la previsión referida a la tributación de los partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en territorios calificados como paraísos fiscales. En este caso, la citada norma establecía una atribución de renta al menos del 15 por ciento del valor de adquisición de la acción o participación¹⁰⁸⁹. Posteriormente, la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social asimiló los beneficios de las sociedades transparentes con los rendimientos de actividades económicas cuando al menos el 90 por ciento de los ingresos se derivaban del ejercicio de dicha explotación¹⁰⁹⁰. En este caso, los beneficios que daban lugar a la distribución de dividendos perdían la calificación de rendimiento de capital mobiliario¹⁰⁹¹. La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del

instituciones de inversión colectiva en los siguientes términos <<los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva, imputarán en la parte general o especial de la base imponible, de conformidad con lo dispuesto en las normas de esta Ley, las siguientes rentas: a) La ganancia o pérdida patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar. b) Los resultados distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que en ningún caso darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos a que se refiere el artículo 66 de esta Ley. No obstante, procederá la aplicación de la deducción citada respecto de aquellos dividendos que procedan de sociedades de inversión mobiliaria o inmobiliaria a las que resulte de aplicación el tipo general de gravamen establecido en el artículo 26 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades>>.

¹⁰⁸⁹ El artículo 78, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias disponía que <<1. Los contribuyentes que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, imputarán en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de esta Ley, la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición. La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición. 2. Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación. Estos beneficios no darán derecho a deducción por doble imposición. 3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia a que se refiere el apartado 1 es el 15 por 100 del valor de adquisición de la acción o participación>>.

¹⁰⁹⁰ La Ley 55/1999, de 29 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y del orden social añadió al artículo 75.1, a) de la Ley 43/1985, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades la siguiente previsión <<no serán asimilables a los beneficios procedentes de actividades empresariales o profesionales los dividendos, ni siquiera aquellos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la sociedad participada no procedan, al menos en un 90 por 100, de la realización de actividades económicas en el sentido del artículo 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y otras normas tributarias>>.

¹⁰⁹¹ Sobre esta previsión normativa, PÉREZ ROYO advierte que <<se infiere a sensu contrario, que se asimilan a los beneficios procedentes del ejercicio de actividades económicas los dividendos repartidos por sociedades que obtengan, al menos, el 90 por 100 de sus ingresos de la realización de actividades empresariales o profesionales. Así sucede, por ejemplo, con la gran mayoría de las entidades que cotizan en bolsa y, por tanto, los dividendos por ellas repartidos serán considerados en quien los reciba, a estos efectos, como procedentes del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes suprimió la transparencia fiscal del Impuesto sobre Sociedades¹⁰⁹². Esta regulación estableció un nuevo supuesto referido a las “sociedades patrimoniales” en sustitución de la transparencia fiscal interna¹⁰⁹³. La Ley

ejercicio de una actividad económica>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pp.414 y ss.

¹⁰⁹² La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes señalaba en su exposición de motivos que <<para incrementar la neutralidad en las actividades económicas se suprime el régimen de transparencia fiscal y se modifica el régimen de las entidades en atribución de rentas, con el objetivo de obtener mayor información sobre las actividades realizadas por estas entidades>> por tanto ello supone <<la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas, mientras que las conocidas como entidades de cartera o de mera tenencia de bienes se les aplicará el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales. Estas sociedades patrimoniales tributarán aplicando lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la determinación e integración de la base imponible, de tal forma que la base imponible de este tipo de entidades se dividirá en dos, la parte general y la parte especial, resultando de aplicación a la primera un tipo del 40 por 100, y a la segunda un tipo del 15 por 100, sin realizar ninguna imputación a sus socios>>.

¹⁰⁹³ La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes modificó el artículo 72 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades al incorporar la regulación de las sociedades patrimoniales al señalar que <<1. Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurren las circunstancias siguientes: a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la misma, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad. A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos: a') No se computarán los valores siguientes: Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias. Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas. Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto. Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en la presente letra. b') No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por 100, de la realización de actividades económicas. b) Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a diez o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive. Las

35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio contempló a las imputaciones como un componente más de la renta aglutinada en torno al término “obtención” al igual que la ordenación anterior. Sin embargo, la regulación de las imputaciones se realizaba junto a los regímenes especiales agrupados todos ellos en el Título X del texto legal bajo la denominación de <<regímenes especiales>>¹⁰⁹⁴. También para cada categoría de renta imputada se establecían normas específicas sobre su individualización, cuantificación, compensación, integración y aplicación de tipos de gravamen. Las citadas previsiones normativas se correspondían con las establecidas en la regulación anterior. Las novedades de esta ordenación se referían por una parte a la eliminación normativa de la transparencia fiscal interna del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en coordinación con su supresión en el Impuesto sobre Sociedades. También esta ordenación suprimió el régimen de sociedades patrimoniales que supuso la tributación diferenciada de las actividades económicas en el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁰⁹⁵. A este respecto CALVO VERGEZ señala que esta regulación <<retorna al modelo clásico de no integración de ambos impuestos, por cuanto se unifica el tratamiento fiscal del ahorro cualquiera que sea el origen del mismo, lo cual motiva una tributación autónoma de ambas

circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de noventa días del ejercicio social (...)>>.

¹⁰⁹⁴ A tal efecto, el Título X, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio integró el régimen de atribución de rentas junto al resto de imputaciones de rentas entre los que se encontraban: imputación de rentas inmobiliarias, transparencia fiscal internacional, derechos de imagen, régimen de trabajadores desplazados y finalmente el referido a las instituciones de inversión colectiva.

¹⁰⁹⁵ En este sentido CALVO VÉRGEZ señala que la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio <<suprime el régimen de las sociedades patrimoniales, introducido en su día en el Capítulo VI del Título VII del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, en sustitución del anterior régimen de transparencia fiscal, y con la finalidad de evitar el diferimiento de la tributación, por parte de las personas físicas, de las rentas procedentes de bienes y derechos no afectos a actividades económicas mediante la interposición de una sociedad>>. En CALVO VÉRGEZ, J.: <<Notas esquemáticas de las principales novedades contenidas en la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el Patrimonio>>, ob. cit., p.33.

figuras impositivas, no quedando justificada la integración que representa el régimen de las sociedades patrimoniales>>¹⁰⁹⁶. Por lo demás la citada ordenación mantuvo los supuestos de imputación referidos a la cesión de derechos de imagen cuyo procedimiento para la determinación de la “renta gravable” se fundamentaba en el valor de la contraprestación obtenida¹⁰⁹⁷. La renta imputada se determinaba conforme al valor de la contraprestación satisfecha por el empleador o segundo cesionario. La cesión del derecho se refería a la explotación, consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física. La contraprestación obtenida se incrementaba en el importe del ingreso a cuenta realizado por la segunda cesionaria sobre la cuantía satisfecha al primer cesionario no residente. También, la regulación comentada mantuvo las imputaciones derivadas de la transparencia fiscal internacional¹⁰⁹⁸. El procedimiento genérico para la determinación de la “renta

¹⁰⁹⁶ *Ibidem*, p.53.

¹⁰⁹⁷ Según el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio y el artículo 107 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

¹⁰⁹⁸ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias contempló una nueva definición de este supuesto de acuerdo a la regulación del Impuesto sobre Sociedades, en relación al concepto de actividades económicas. En este sentido, el artículo 91 del vigente Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas quedaba redactado de la siguiente forma <<*Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional. 1. Los contribuyentes imputarán las rentas positivas obtenidas por una entidad no residente en territorio español a que se refieren los apartados 2 o 3 de este artículo cuando se cumplan las circunstancias siguientes: a) Que por sí solas o conjuntamente con entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última. El importe de la renta positiva a imputar se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad. b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 o 3 de este artículo, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel. 2. Los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente. No obstante, en el caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, se atenderá, en todo caso, a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo. Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en las restantes*

gravable” se fundamentaba en la renta positiva obtenida por la entidad no residente en territorio español¹⁰⁹⁹. Si bien cabe distinguir dos procedimientos específicos uno referido a entidades que realizan actividades económicas¹¹⁰⁰ y otro para aquéllas carentes de dicha cualidad¹¹⁰¹. Además esta regulación recogió la imputación de rentas inmobiliarias como en la ordenación anterior. El procedimiento para la determinación de la “renta gravable” se basaba en el valor catastral a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles establecido para cada bien inmueble urbano no arrendado que no constituyera vivienda habitual del contribuyente¹¹⁰². La renta imputable se determinaba con carácter general a través de la aplicación del porcentaje del 2 por ciento sobre el valor catastral por cada bien inmueble. La norma particular se refería a la aplicación del 1,1 por ciento cuando los valores catastrales hubieran sido revisados mediante un procedimiento general o para inmuebles que carecieran de dicha valoración y

disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de aquella. Este apartado no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos. La aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo de este apartado prevalecerá sobre lo previsto en el apartado siguiente (...)»>

¹⁰⁹⁹ Según el artículo 91 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio.

¹¹⁰⁰ El artículo 91.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio estableció el procedimiento para la determinación de la renta gravable. La imputación se realizaba al socio residente por la renta positiva obtenida por la entidad no residente en territorio español de cualquiera de las siguientes fuentes: a) Titularidad de bienes inmuebles o derechos reales sobre éstos salvo afectación a una actividad económica b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios salvo que se encuentren vinculados a la realización de actividades económicas. c) Operaciones de capitalización y seguro que tengan como beneficiario a la propia entidad. d) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas. e) Transmisión de los bienes y derechos que generen rentas. f) Instrumentos financieros derivados excepto los que estén destinados a la cobertura de un riesgo específico por la realización de actividades económicas. g) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios excepto los relacionados con actividades de exportación.

¹¹⁰¹ El artículo 91.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio estableció el procedimiento para la determinación de la renta gravable. La imputación se realizaba al socio residente por la renta obtenida por la entidad no residente en territorio español incluso si las operaciones tienen un carácter recurrente, carentes del carácter de actividad económica. La determinación de la renta total se realizaba conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

¹¹⁰² Según el artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio.

no se hubiere notificado al titular. En este caso este porcentaje se aplicaba sobre el 50 por ciento del mayor de los valores derivados del precio de adquisición del inmueble o el valor del inmueble comprobado por la Administración a efectos de otros tributos. La renta así determinada no podía minorarse en ningún tipo de gasto o deducción. De la misma manera, la regulación citada recogió el régimen de instituciones de inversión colectiva al igual que la ordenación precedente¹¹⁰³. La imputación de rentas contenía dos supuestos bien diferenciados. El primero sobre la tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva. El segundo referido al tratamiento tributario de los socios y partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados paraísos fiscales.

¹¹⁰³ En el régimen especial de instituciones de inversión colectiva se aplican las normas de Derecho privado referentes a la desmembración del dominio y la correspondiente retención por el pagador de los rendimientos. A este respecto, véase núm. de consulta: 0990-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 24/05/2001, en relación al tratamiento tributario aplicable en lo relativo a la obligación de practicar retención por parte de una sociedad gestora de instituciones de inversión colectiva cuando se produce un desmembramiento del dominio en las participaciones en los fondos de inversión. En este caso, de acuerdo, a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias <<los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva, imputarán en la parte general o especial de la base imponible, de conformidad con lo dispuesto en las normas de esta Ley, las siguientes rentas: a) La ganancia o pérdida patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquéllos que adquirió en primer lugar. (...). Cabe señalar que la condición de partícipe de los fondos de inversión corresponde exclusivamente al nudo propietario, que es el único que puede pedir el reembolso de las participaciones. El usufructuario tendrá derecho a la totalidad del rendimiento que se produzca desde el momento de la constitución del usufructo hasta su extinción. Dicho rendimiento tendrá la consideración, para el usufructuario de rendimiento del capital mobiliario y por tanto, con carácter general, estará sujeto a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Paralelamente, el nudo propietario deberá computar en su declaración-liquidación una pérdida patrimonial, dicha pérdida se corresponderá con el resultado positivo derivado del reembolso de las participaciones del fondo de inversión por el período transcurrido desde la constitución del usufructo hasta que se produce el reembolso, cuantía que corresponde al usufructuario. La pérdida del nudo propietario se integrará en la parte general o especial de la base imponible del mismo modo que se integre la renta principal>> además <<estarán sujetas a retención «las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva>>. Por tanto <<el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se obtendrá por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. En consecuencia, a la vista de lo anterior cabe señalar: 1. La entidad consultante deberá retener en el momento que el nudo propietario solicite el reembolso de las participaciones aplicando el tipo de retención a la base que estará constituida por la ganancia patrimonial resultante de la diferencia de valores existentes en el momento de la suscripción y del reembolso. 2. El nudo propietario estará obligado a retener con motivo del abono de las rentas al usufructuario, si en él concurrieran algunos de los requisitos subjetivos establecidos en el artículo 71.1 del Real Decreto 214/1999, siendo el porcentaje del 18 por 100>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ambos supuestos mantenían las previsiones establecidas en la ordenación precedente. El procedimiento para la determinación de la “renta gravable” aplicable a las imputaciones derivadas de instituciones de inversión colectiva se basaba en la diferencia entre el precio de adquisición y transmisión. La renta imputada se obtenía por la diferencia positiva entre el valor de liquidación de la participación del último día del período impositivo y el valor de adquisición a su inicio. La renta imputada se fundamentaba en que dicha diferencia era del 15 por ciento del valor de adquisición de la acción o participación salvo prueba en contrario. La cantidad imputada se consideraba una mayor valoración del precio de adquisición de la acción o participación así mismo los beneficios distribuidos no se imputan y tampoco minoran dicho valor adquisitivo. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias incorporó un nuevo supuesto de imputación de rentas. La previsión normativa se refería a las primas satisfechas por los empresarios a favor de sus trabajadores que se materializaban en contratos de seguro por fallecimiento o incapacidad de éstos últimos¹¹⁰⁴. Finalmente, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades incorporó un nuevo supuesto referido a las entidades patrimoniales. El tratamiento tributario de las sociedades patrimoniales se fundamentaba en la ausencia de realización de actividades económicas. La citada regulación delimitó la realización de actividades económicas de la misma manera en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que en el Impuesto sobre Sociedades. Por ello, cabe concluir que el incumplimiento del criterio de realización de actividades

¹¹⁰⁴ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias estableció que <<la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de riesgo. Cuando los contratos de seguro cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad, será obligatoria la imputación fiscal de la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad, siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática>>.

económicas por el contribuyente posibilitaba la aplicación del régimen de entidades patrimoniales.

El análisis de las imputaciones contenidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pone de relieve su integración junto con el resto de los componentes de la “renta gravable” en el tributo objeto de nuestro estudio. La renta imputada una vez aplicadas las normas contenidas en el Impuesto posibilita su gravamen como un componente más de “renta gravable”. Esta consideración deriva de la regulación de las imputaciones de renta en el hecho imponible recogido por la ley del Impuesto. Finalizado este examen corresponde el análisis de las imputaciones de renta reguladas en el Impuesto sobre Sociedades. Dicho análisis posibilitará la delimitación de las imputaciones como un componente más de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.2. Los supuestos del Impuesto sobre Sociedades aplicables al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El estudio de las imputaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha puesto de relieve su confluencia con el Impuesto sobre Sociedades. La reseñada consideración se desprende además de la vigente ordenación del tributo objeto de nuestro estudio al remitirse al Impuesto sobre Sociedades en esta materia¹¹⁰⁵. Por este motivo interesa el análisis de las imputaciones reguladas en el Impuesto sobre Sociedades aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se realiza a continuación. Este análisis permitirá la determinación de su composición y su diferenciación respecto de otros componentes de la “renta gravable” analizados en este trabajo.

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre

¹¹⁰⁵ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio disponía en su artículo 45 que formaran parte de la renta general las imputaciones contenidas en <<el Capítulo II del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades>>.

Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio clasificó la renta en general y del ahorro a efectos de la determinación de la base imponible¹¹⁰⁶. La renta del ahorro se conformaba con los rendimientos del capital calificados en nuestro trabajo de netamente mobiliarios así como por las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales. La renta general se encontraba integrada por los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales que no hubieran sido incluidos en la parte del ahorro así como las imputaciones de carácter inmobiliario, transparencia fiscal internacional, derechos de imagen y las referidas a instituciones de inversión colectiva. La novedad de esta ordenación se basaba en la aplicación de las imputaciones de renta del Impuesto sobre Sociedades al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La remisión al Impuesto sobre Sociedades se refería a las rentas obtenidas por personas físicas derivadas de agrupaciones de interés económico españolas y europeas así como de uniones temporales de empresas¹¹⁰⁷. Las rentas de esta forma obtenida forman parte de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, objeto de nuestro estudio. En el Impuesto sobre Sociedades también se estableció para cada categoría de renta imputada unas normas específicas sobre su individualización, cuantificación, compensación, integración. Por su interés con el objeto de nuestro trabajo se analizan a continuación las imputaciones de rentas derivadas de las agrupaciones de interés económico españolas y europeas así como de uniones temporales de empresas. En primer lugar se analiza el tratamiento tributario de las agrupaciones de interés económico españolas regulado en el artículo 43 del Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades¹¹⁰⁸. Esta previsión estableció la aplicación con carácter general de las normas del Impuesto sobre Sociedades con la

¹¹⁰⁶ Así se establecía en el artículo 6. de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio.

¹¹⁰⁷ El artículo 45 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio se remitió al Capítulo II del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades. La derogación de ésta por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades suponía la remisión al Capítulo II sobre agrupaciones de interés económico, españolas y europeas así como de uniones temporales de empresas.

¹¹⁰⁸ El régimen general de este tipo de agrupaciones se regula por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico (Boletín Oficial del Estado, núm.103, de 30 de abril de 1991).

excepción del pago de la deuda tributaria correspondiente a la base imponible imputable de los socios residentes en territorio español¹¹⁰⁹. La determinación de la renta imputable tanto a los socios con residencia en España como a los no residentes con establecimiento permanente se realizaba a través de las normas del Impuesto sobre Sociedades¹¹¹⁰. En cambio, los dividendos y participaciones en beneficios correspondientes a socios no residentes en territorio español tributaban conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y según los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. El valor adquisición en los casos de transmisión de las participaciones en el capital social se incrementaba en el importe de los beneficios sociales aún no distribuidos a imputar en el período comprendido entre su adquisición y transmisión. También, el valor de adquisición se minoraba en el importe de las pérdidas sociales que hubieran sido imputadas a los socios¹¹¹¹. En segundo lugar se estudia el tratamiento tributario de las agrupaciones europeas de

¹¹⁰⁹ El artículo 43.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades estableció que <<los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en el presente régimen, no tributarán por este Impuesto ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputadas. Tratándose de los socios que adquieran las participaciones con posterioridad a la imputación, se disminuirá su valor de adquisición en dicho importe>>.

¹¹¹⁰ El artículo 43.1.b) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades estableció que se imputaban a los socios residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente las siguientes partidas <<1.º Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 16 de esta Ley, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Los gastos financieros netos que se imputen a sus socios no serán deducibles por la entidad. 2.º La reserva de capitalización que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley, no haya sido aplicada por estas entidades en el período impositivo. La reserva de capitalización que se impute a sus socios no podrá ser aplicada por la entidad, salvo que el socio sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 3.º Las bases imponibles positivas, minoradas o incrementadas, en su caso, en la reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 de esta Ley, o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo. 4.º Las bases de las deducciones y de las bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según corresponda por aplicación de las normas de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 5.º Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad. La reserva de nivelación de bases imponibles a que se refiere el artículo 105 de esta Ley se adicionará, en su caso, a la base imponible de la agrupación de interés económico>>.

¹¹¹¹ El artículo 43.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades señalaba de forma adicional que <<no obstante, cuando así lo establezcan los criterios contables, el valor de adquisición se minorará en el importe de los gastos financieros, las bases imponibles negativas, la reserva de capitalización, y las deducciones y bonificaciones, que hayan sido imputadas a los socios en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión, hasta que se anule el referido valor, integrándose en la base imponible igualmente el correspondiente ingreso financiero>>.

interés económico establecido en el artículo 44 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades¹¹¹². También la citada norma dispuso la aplicación con carácter general de las normas del Impuesto sobre Sociedades con la excepción del pago de la deuda tributaria¹¹¹³. La renta obtenida por los socios residentes cuando la entidad no fuera residente en España se integraba en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas según correspondiera. La determinación de la base imponible se realizaba por aplicación de las normas de corrección establecidas en el Impuesto sobre Sociedades¹¹¹⁴. El tratamiento tributario de los socios no residentes en territorio español se derivó hacia el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el convenio de doble imposición internacional con independencia de la residencia en España o no de la entidad. Si bien, los beneficios imputados a los socios no residentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes no estaban sujetos a tributación por razón de su distribución. En tercer y último lugar se examina el régimen aplicable a las uniones temporales de empresa contenido en el artículo 45 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades¹¹¹⁵. Esta previsión estableció la aplicación a las uniones temporales de empresas de las normas tributarias sobre agrupaciones españolas de interés económico contenidas en el Impuesto sobre Sociedades. La normativa aplicable contenía una excepción para la determinación del valor de adquisición en los supuestos de transmisión de participaciones¹¹¹⁶. En este caso, la renta imputada no podía minorarse en

¹¹¹² El régimen general de las agrupaciones europeas se regulan por el Reglamento (CEE) nº 2137/1985 del Consejo, de 25 de julio de 1985, relativo a la constitución de una agrupación europea de interés económico (Diario Oficial de la Unión Europea, núm.199, de 31 de julio de 1985).

¹¹¹³ El artículo 44.1.a de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades estableció que las agrupaciones europeas de interés económico no realizaran pagos fraccionados pero tampoco procederá la devolución por el Impuesto.

¹¹¹⁴ El artículo 44.1.b. de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades disponía que *<<cuando la actividad realizada por los socios a través de la agrupación hubiere dado lugar a la existencia de un establecimiento permanente en el extranjero, serán de aplicación las normas previstas en esta Ley o en el respectivo convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito por España. Sin embargo, los beneficios imputados a los socios no residentes en territorio español sometidos a gravamen según el Impuesto sobre Rentas de no Residentes no tributarán por su distribución>>*.

¹¹¹⁵ El régimen general de este tipo de empresas se encuentra en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional (Boletín Oficial del Estado, núm.137, de 9 de junio de 1982).

¹¹¹⁶ Según el artículo 45.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades.

el importe de los gastos financieros, bases imponibles negativas, reserva de capitalización, deducciones y bonificaciones imputadas a los socios en el período comprendido entre su adquisición y transmisión como se establecía para las agrupaciones españolas de interés económico. Sin embargo, el valor de adquisición se podía minorar en el importe de las pérdidas sociales imputadas a los socios. También el tratamiento tributario de las uniones temporales de empresas permitía la aplicación de la exención o deducción por doble imposición a las rentas obtenidas en el extranjero prevista en el Impuesto sobre Sociedades. Finalmente la regulación del Impuesto sobre Sociedades contiene unos criterios comunes aplicables a todas las categorías de renta imputada examinada¹¹¹⁷. Asimismo la ley del Impuesto sobre Sociedades estableció una serie de criterios para la identificación de los socios o empresas miembros¹¹¹⁸.

El análisis de las imputaciones de renta reguladas por el Impuesto sobre Sociedades y aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pone de relieve su integración junto con el resto de los componentes de la “renta gravable” en el tributo objeto de nuestro estudio. La renta imputada una vez aplicadas las normas contenidas en el Impuesto posibilita su gravamen como un componente más de “renta gravable”. Esta consideración deriva de la regulación de las imputaciones de renta en el hecho imponible recogido por la ley del Impuesto. Finalizado el estudio de las imputaciones de renta corresponde el análisis de los regímenes especiales. Este examen posibilitará la delimitación de la renta de los referidos regímenes como un componente

¹¹¹⁷ El artículo 46 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades señalaba que <<1. Las imputaciones a que se refiere el presente capítulo se efectuarán a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro el día de la conclusión del período impositivo de la entidad sometida al presente régimen, en la proporción que resulte de los estatutos de la entidad. 2. La imputación se efectuará: a) Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen. b) En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen. La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años>>.

¹¹¹⁸ El artículo 47 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades establecía que <<las entidades a las que sea de aplicación lo dispuesto en este capítulo deberán presentar, conjuntamente con su declaración del Impuesto sobre Sociedades, una relación de las personas que ostenten los derechos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro el último día de su período impositivo, así como la proporción en la que cada una de ellas participe en los resultados de dichas entidades>>.

más de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Los regímenes especiales

Una vez analizadas las imputaciones de renta corresponde el estudio de los regímenes especiales regulados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La “renta atribuida” de acuerdo a las disposiciones de los regímenes especiales conforma a ésta como un componente de la “renta gravable” del tributo objeto de nuestro estudio. La configuración normativa de los regímenes especiales es el resultado de la evolución de los gravámenes sobre la renta de las personas físicas. Desde esta perspectiva interesa el estudio de sus antecedentes normativos porque su análisis permitirá su diferenciación y delimitación con otros componentes de la renta gravados por el Impuesto. El citado análisis se complementará con el estudio de los regímenes especiales regulados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El examen de estos aspectos posibilitará su diferenciación con las presunciones e imputaciones de renta analizados en este apartado.

Inicialmente las ordenaciones sobre la imposición de la renta diferenciaban los supuestos referidos a la obtención y la atribución de los ingresos al contribuyente. La atribución de rentas se correspondía con los ingresos percibidos por otros sujetos con los que el contribuyente mantenía una relación contractual. Mientras que la obtención implicaba la afluencia de renta obtenida por el propio contribuyente. Todo ello se desprendía de la regulación aprobada por la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta. La atribución de rentas regulada en el citado gravamen comprendía los supuestos sobre entidades sin personalidad jurídica¹¹¹⁹ y los referidos al cónyuge titular de la administración legal de los bienes del matrimonio¹¹²⁰.

¹¹¹⁹ La Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta señalaba en su artículo 16 que <<las utilidades o productos de las herencias yacentes, las de las comunidades de bienes y las de Sociedades civiles se atribuirán a los herederos, comuneros y socios, respectivamente, según la norma legal aplicable en cada caso, y no constando la dicha norma de una manera fehaciente a la administración, se atribuirá por partes iguales>>.

¹¹²⁰ Por su parte, el artículo 17 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta disponía que <<cada titular será gravado con independencia de toda

También las citadas normas se recogieron en la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta en su Capítulo II denominado <<de la determinación de la renta imponible>>¹¹²¹. La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario implantó el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas que estableció una diferenciación normativa entre la “obtención” y la “atribución” de rentas. La novedad radicaba en la configuración en el hecho imponible de los presupuestos normativos referidos a la atribución y la obtención¹¹²². La distinción en el hecho imponible de ambos presupuestos implicaba su desarrollo normativo también de forma independiente. Los términos atribución y obtención se emplearon para referirse a manifestaciones diferenciadas de afluencia de renta al contribuyente. La atribución de renta al contribuyente se correspondía en cuanto percibida por otros sujetos. La ordenación del Impuesto General sobre la Renta reunió las previsiones referidas a la imputación y atribución bajo una misma sección con la denominación de <<imputación personal y acumulación de rentas>>¹¹²³. Además esta ordenación estableció un principio general basado en que <<cada persona será gravada con independencia de toda otra persona o entidad>>¹¹²⁴. El criterio general se completaba con una serie de normas específicas de supuestos referidos a la atribución y a la imputación de rentas. Los casos específicos de atribución de rentas se referían al cónyuge titular de la

otra persona o entidad. Sin embargo, los ingresos procedentes de los bienes de la sociedad conyugal se acumularán a la utilidad imponible del cónyuge que tenga la administración legal de los mismos>>. Este es el criterio mantenido posteriormente en las regulaciones del gravamen sobre la renta y por la Administración tributaria. A este respecto, véase núm. de consulta: 0155-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 30/01/2001, en relación al tratamiento de los rendimientos obtenidos por una sociedad civil constituida por los dos cónyuges, en la cual uno de ellos se encuentra jubilado. En este caso <<y teniendo en cuenta lo previsto en los artículos 11 apartados 1 y 4 y 28 de la Ley 40/1998, en el caso de sociedades civiles constituidas por dos cónyuges, en las que sólo uno de ellos desarrolla la actividad, la imputación deberá realizarse a éste cónyuge, no procediendo la atribución de rendimientos al otro cónyuge>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹¹²¹ En el artículo 17, 1) y 2) respectivamente de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta.

¹¹²² El artículo 4, del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<constituye el hecho imponible la obtención por personas físicas o la atribución a éstas de la renta determinada conforme a los preceptos de esta Ley, en el período de la imposición>>.

¹¹²³ Véase en este sentido, el Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹¹²⁴ De esta manera, se establecía en el artículo 14.1 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

administración legal de los bienes del matrimonio¹¹²⁵ y a las entidades sin personalidad jurídica¹¹²⁶. De la misma manera que el Impuesto General sobre la Renta establecía supuestos sobre imputación y atribución, también los gravámenes a cuenta contenían normas al respecto. Este es el caso del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal que recogía una serie de supuestos sobre atribución de rentas derivadas de entidades sin personalidad jurídica¹¹²⁷. Adicionalmente la regulación de la atribución de rentas se recogió en el Impuesto sobre las Rentas del Capital¹¹²⁸ y en la Contribución Territorial Urbana¹¹²⁹ para los supuestos de entidades sin personalidad jurídica. De la misma manera, la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria contenían previsiones relativas a la atribución de rentas en sus dos modalidades de gravamen de cuota fija y proporcional aplicables a entidades sin personalidad jurídica¹¹³⁰. El nuevo tratamiento tributario de los regímenes de atribución de rentas comenzó con la aprobación de las regulaciones del

¹¹²⁵ El Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas disponía en su artículo 14.2, como excepción al principio general que *<<se exceptúan los ingresos pertenecientes a la sociedad conyugal, que se acumularán en la persona del cónyuge que tenga la administración legal de dicha sociedad. No obstante, cuando sin mediar sentencia de divorcio o separación judicial, el régimen económico del matrimonio fuera de separación de bienes, la acumulación se practicará en la persona del marido, y si estuviere incapacitado, en la de la mujer, sin perjuicio del prorrateo de la exacción entre los ingresos de los cónyuges>>*.

¹¹²⁶ El Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en su artículo 14.3, como excepción al principio general que *<los ingresos computables correspondientes a las Sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria se atribuirán a los socios, herederos, comuneros y partícipes, respectivamente, según la norma aplicable en cada caso y, si ésta no constará a la Administración de forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales>>*.

¹¹²⁷ El Decreto 512/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal establecía en su artículo 16.1 que *<los copartícipes y titulares de las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria responderán subsidiariamente y en proporción a sus respectivas participaciones en las obligaciones tributarias de aquéllos>>*.

¹¹²⁸ El Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital establecía en su artículo 12.2 que *<tendrán la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras con representación o establecimiento permanente en España y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria que paguen, por cuenta propia o ajena, rentas o rendimientos gravados por el Impuesto no comprendidos en el apartado 1 anterior>>*.

¹¹²⁹ El Decreto 1251/1966, de 12 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Urbana disponía en su artículo 15.1 que *<son sujetos pasivos en esta Contribución las personas físicas y jurídicas, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, aún carentes de personalidad jurídica constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, que sean titulares de bienes de naturaleza urbana>>*.

¹¹³⁰ A este respecto, los artículos, 16.2, y 38, c) del Decreto 2230/1966, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De esta manera, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas reguló de forma conjunta la imputación de rentas y los denominados actualmente regímenes especiales. Todos estos supuestos se agruparon en la sección segunda del Capítulo III de la citada ordenación bajo la denominación de <<Imputación de rendimientos>>. La regulación contenía varios supuestos de imputación de rentas junto a una previsión normativa aplicable a las entidades sin personalidad jurídica¹¹³¹. Esta última se correspondía con el supuesto de atribución de rentas regulado con anterioridad en los gravámenes sobre la renta de nuestro sistema fiscal¹¹³². Sin embargo, esta ordenación a pesar de su trayectoria histórica suscitaba dudas sobre su aplicación a la totalidad de las entidades sin personalidad jurídica. La incertidumbre jurídica afectaba en particular a las sociedades civiles porque según la regulación del Código civil no se encontraban obligadas a hacer públicos sus pactos¹¹³³. Todo ello motivó las reformas posteriores que ampliaron el contenido del supuesto sobre la atribución de rentas. La ordenación establecida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas reguló de forma diferenciada a la atribución y la imputación de rentas. La previsión normativa sobre atribución de rentas se encontraba recogida en el Título II de la citada norma reguladora del hecho imponible. Mientras que la imputación se contemplaba en el Título V referido a la <<determinación de la renta>> junto con el resto rendimientos, incrementos y disminuciones de patrimonio. También

¹¹³¹ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 21.1 que <<las rentas correspondientes a las Sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo treinta y tres de la Ley General tributaria se atribuirán a los socios, herederos, comuneros y partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si estos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales>>.

¹¹³² La atribución de la renta se corresponde con el porcentaje de participación del socio o comunero en la entidad sin personalidad jurídica. A este respecto, véase núm. de consulta: 2075-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 15/11/2000, en relación al tratamiento de las retenciones practicadas sobre una Comunidad de propietarios que arrienda parte de la terraza del edificio a una empresa de telefonía móvil, practicando ésta la correspondiente retención sobre los rendimientos que satisface. En este caso, <<los rendimientos (incluida la correspondiente retención) procedentes del arrendamiento efectuado por la comunidad de propietarios se atribuirán a cada comunero en función de su respectiva participación, a efectos de su tributación en su impuesto sobre la renta>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹¹³³ El Código Civil en su artículo 1.699 establecía que <<no tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros. Esta clase de sociedades se regirá por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes>>.

esta ordenación recogió el tratamiento de la atribución de rentas aplicable a las entidades sin personalidad jurídica. La novedad radicaba en la extensión del supuesto de atribución a las sociedades irregulares en virtud de la modificación operada en la regulación de las sociedades anónimas¹¹³⁴. Además merece destacar la relevancia concedida por esta normativa a la calificación de la naturaleza de la renta atribuida para su posterior integración en la base imponible del Impuesto en función del tipo de rendimiento¹¹³⁵. La Ley 40/1998,

¹¹³⁴ La reforma de las Sociedades Anónimas trae causa en la Ley 19/1989, de 25 de julio de reforma parcial y adaptación de la Legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de sociedades (Boletín Oficial del Estado, núm.178, de 27 de julio de 1989) que motivó la aprobación del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Boletín Oficial del Estado, núm.310, de 27 de diciembre de 1989). En este sentido GARCÍA NOVOA señala que en las regulaciones anteriores <<el régimen de atribución de rentas no se aplica a las sociedades mercantiles irregulares, esto es, aquéllas sociedades que deban cumplir los requisitos de publicidad legal establecidos en el artículo 7.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y que el ordenamiento no prevé para las sociedades al no haber sido inscritas carecían de personalidad jurídica, esta teoría ha quedado completamente superada desde la promulgación del artículo 16.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989. Según este precepto, a la sociedad irregular se le aplican las disposiciones de la sociedad colectiva. Será por tanto una sociedad con personalidad jurídica, de carácter mercantil, y tributará en el Impuesto sobre Sociedades, sin que sea óbice para admitir esta conclusión el que subsidiariamente (en su caso, como dice el artículo 16.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) a estas sociedades se les apliquen las normas de la sociedad civil>>. En GARCÍA NOVOA, C. :<<Los sujetos pasivos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.119.

¹¹³⁵ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 10.2, que <<las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan>>. A este respecto, véase núm. de consulta: 1700-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 18/09/2001, en relación al tratamiento de una renta de subsistencia y una subvención para la reducción de interés de préstamo solicitado para el inicio y desarrollo de la actividad obtenida por un comunero en una comunidad de bienes que desarrolla una actividad económica. De los tres comuneros que la integran sólo el perceptor de dichos rendimientos trabaja de forma efectiva en la actividad, cotizando por ello al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos. En este caso <<las comunidades de bienes y sociedades civiles no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad>> por tanto <<en el supuesto de una comunidad de bienes que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas. Ahora bien, para lo que hasta aquí expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la comunidad de bienes, es decir: que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios –elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la comunidad. Con ello se quiere decir que todos los comuneros deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos. Cumpliéndose lo anterior, desarrollo de la actividad económica por la comunidad de bienes, la ayuda obtenida por el fomento del empleo autónomo, aunque se perciba nominalmente por uno de los comuneros –por establecerlo así las normas reguladoras de tales ayudas- procede considerarla, a efectos del IRPF como rendimiento de la actividad económica desarrollada por la comunidad, pues su concesión está vinculada al ejercicio de tal actividad, que es realizada por la entidad en régimen de atribución de rentas>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias estableció la denominación de <<regímenes especiales>> para su Título VII. La regulación específica se fundamentaba como señalaba la exposición de motivos del texto legal en <<razones de coordinación legislativa>> porque las reglas sobre regímenes especiales se encontraban <<la mayoría regulados hasta ahora al margen de la ley del Impuesto, como son los de imputación de rentas y de instituciones de inversión colectiva>>. Aunque, la regulación del Impuesto agrupó bajo la denominación de regímenes especiales a los supuestos de imputación de rentas. Estas previsiones normativas se referían a imputaciones de rentas inmobiliarias, transparencia fiscal interna e internacional, derechos de imagen. Como es sabido todos ellos han sido analizados anteriormente bajo su consideración como imputaciones de renta junto con los supuestos referidos a instituciones de inversión colectiva. En cambio la ordenación ahora examinada reguló la atribución de rentas en el Título I bajo la denominación de <<sujeción al impuesto: aspectos materiales, personales y temporales>> de forma independiente al conjunto de imputaciones de renta. Este supuesto será objeto de análisis por su vinculación directa con los regímenes especiales. El régimen de atribución de rentas recogió el mismo tratamiento tributario establecido para las entidades sin personalidad jurídica de las ordenaciones anteriores entre las que se encontraban a las sociedades civiles, comunidades de bienes y herencias yacentes¹¹³⁶. Mención especial merece la incorporación de los “patrimonios

¹¹³⁶ A este respecto, véase núm. de consulta: 0421-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 26/02/2001, en relación al tratamiento de la explotación de dos oficinas de farmacia por un matrimonio en régimen de comunidad de bienes. En este caso <<para que un matrimonio pueda dividir entre los dos los rendimientos obtenidos en el ejercicio de una actividad económica, es preciso que ambos cónyuges ejerzan de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los factores de producción. Ahora bien, para que ese ejercicio conjunto de una actividad económica tenga lugar, es necesario que, en caso de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, estas normas permitan su ejercicio de forma conjunta y se cumplan los requisitos por ellas exigidos. La aplicación de lo anterior al caso consultado supone, debido al carácter de actividad reglada que tienen las oficinas de farmacia, que solamente podrá considerarse que, en caso de matrimonio, ambos cónyuges ejercen conjuntamente la actividad cuando esta circunstancia de ejercicio conjunto esté expresamente admitida de acuerdo con la normativa reguladora de este tipo de actividad>> por tanto <<la adquisición de la segunda licencia, necesariamente debe constar como titular de la oficina de farmacia uno de ellos, no siendo posible, de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad, que los dos consultantes sean cotitulares de dos licencias de farmacia. Ello determina que cada uno de ellos deberá declarar como rendimiento de la actividad los correspondientes a la oficina que explota de forma personal, habitual y directa, siendo titular de la correspondiente licencia>> de tal forma que la consideración como gasto deducible de la amortización del fondo de comercio <<podrá ser amortizado fiscalmente,

separados” susceptibles de imposición en los que predominaba la idea de autonomía patrimonial. En este caso, dicho patrimonio era susceptible de imposición de acuerdo a las reglas de la atribución cuando tuviera como finalidad la obtención de un beneficio¹¹³⁷. Además cabe señalar el supuesto de aportación de bienes por el cónyuge del socio de una sociedad civil o una entidad sin personalidad jurídica. En este caso, las contraprestaciones percibidas por los cónyuges se calificaban como rendimiento de capital a diferencia de las obtenidas por los socios de dicha entidad¹¹³⁸. La Ley 35/2006,

siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en el mismo, pero únicamente por el cónyuge titular de la nueva oficina de farmacia adquirida, no por ambos cónyuges>> de la misma manera <<en caso de cambio en la titularidad de la nueva oficina de farmacia, el cónyuge adquirente podría amortizar el fondo de comercio en la medida que se cumplieran los requisitos anteriormente citados>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹¹³⁷ En este sentido GARCÍA NOVOA señala que entre los patrimonios separados <<podrían incluirse los afectos a un nasciturus – artículo 29 del Código Civil – o a un ausente – artículos 181 y siguientes-, a nuestro juicio, va más allá del concepto de patrimonio separado en el Derecho Civil. En el Derecho Privado se puede hablar de patrimonio separado – universus bonorum- exclusivamente cuando la separación se deba a un régimen especial de responsabilidad. Pero a nuestro modo de ver, cuando el ordenamiento tributario se refiere a los mismos se está refiriendo a patrimonios donde, además de la autonomía patrimonial, exista una cierta afectación a un fin permanente, regido por la idea de obtener un lucro partible. Idea que hunde sus raíces en la tradición germánica de los patrimonios de afectación o Zweckvermögen, también calificados como patrimonios especiales – besonderes Vermögen – en los cuales el objeto o finalidad a que se dirige la administración de la masa patrimonial es tan importante o más que la propia existencia de la separación. Sólo cuando el patrimonio separado reúna estos requisitos será objeto de atribución>>. En GARCÍA NOVOA, C.: <<Los sujetos pasivos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.127. Véase, la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2010 (RJ 2010, 2764), por la cual se declara como rendimiento empresarial al único titular de la actividad (imputación de rentas), por las cantidades obtenidas de la construcción y rehabilitación de un edificio adquirido con carácter ganancial.

¹¹³⁸ En este sentido GARCÍA NOVOA señala que <<especialmente destacables son los pronunciamientos de la administración relativos a comunidades que realizan actividades profesionales. En este caso las rentas se atribuirán sólo a las personas que se encuentren habilitadas para realizar tal actividad, esto es, a los profesionales titulados. No se trata de rendimientos “satisfechos o abonados” en el ejercicio de actividades a los socios, sino atribuidos por aplicación de un precepto fiscal. Por eso entendemos que no se les aplica el artículo 82.2 de la Ley 40/1998, por los cónyuges de los profesionales, si éstos ha aportado elementos patrimoniales a la comunidad, constituirán, en su caso, rendimientos de capital – contestación de la Dirección General de Tributos de 13 de junio de 1997 ->>. En GARCÍA NOVOA, C.: <<Los sujetos pasivos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, ob. cit., p.128. A este respecto, véase núm. de consulta: 1169-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 14/06/2001, en relación a la calificación de los rendimientos obtenidos por el contribuyente partícipe de una sociedad civil que desarrolla una actividad económica, sin mediar prestación de trabajo en dicha entidad. En este caso <<una sociedad civil que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas. Ahora bien, para lo que hasta aquí expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la sociedad civil, es decir: que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una actividad económica-corresponda a la entidad. Con ello se quiere decir que todos los socios deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial o

de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio reguló los regímenes especiales en el Título X del texto legal junto a las imputaciones de renta¹¹³⁹. Estas últimas aparecían aglutinadas en torno al término “obtención de renta” en el hecho imponible del Impuesto mientras que los regímenes especiales no se contemplaban en dicha delimitación. La regulación de los regímenes especiales al igual que a las imputaciones de renta le correspondían normas específicas sobre su individualización, cuantificación, compensación, integración y aplicación de tipos de gravamen. La novedad normativa incorporada por esta ordenación fue el régimen de trabajadores desplazados¹¹⁴⁰. El régimen era

profesional, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos. Si, conforme con lo anterior, la actividad se desarrolla en el caso consultado por la sociedad civil, los rendimientos que la consultante pueda percibir por su condición de socia de la entidad no se integran en el IRPF como rendimientos del capital mobiliario, sino que su integración se realiza por la vía del régimen de atribución de rentas, constituyendo rendimientos de la actividad económica>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹¹³⁹ A tal efecto, el Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio integró el régimen de atribución de rentas junto al resto de imputaciones de rentas (inmobiliarias, transparencia fiscal internacional, derechos de imagen). Además de regular el régimen de trabajadores desplazados y las instituciones de inversión colectiva.

¹¹⁴⁰ Sobre esta previsión normativa CALVO VÉRGEZ señala que <<con anterioridad esta circunstancia era objeto de regulación en el apartado 5 del artículo 9 del antiguo Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>. En CALVO VÉRGEZ, J.: <<Notas esquemáticas de las principales novedades contenidas en la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el Patrimonio>>, ob. cit., p.33. El citado precepto del Real Decreto Legislativo 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por este Impuesto o por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones: Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español. Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio. El Ministro de Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado>>. Esta disposición fue recogida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio en su artículo 93 como un régimen especial. La Ley 26/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos

aplicable a las personas físicas no residentes que accedieran a la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de la prestación de trabajo personal en España. El régimen especial implicaba que los trabajadores podían optar por tributar en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes pero manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹¹⁴¹. La opción de tributación se realizaba en el período impositivo en el que se efectuará el cambio de residencia y durante los cinco siguientes de acuerdo a los criterios establecidos por la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹¹⁴². El procedimiento para la determinación de la “renta gravable” en el régimen especial de trabajadores desplazados se fundamentaba en el gravamen acumulado de todos los ingresos obtenidos en territorio español. En este caso no es posible la compensación entre las distintas fuentes de renta. Por lo demás, esta ordenación recogió el mismo tratamiento tributario de las regulaciones anteriores como el régimen de

Generales del Estado para 2010 incorporó un nuevo requisito con vigencia desde el 1 de enero de 2010 referido a <<que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los periodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales>>.

¹¹⁴¹ Respecto al régimen de trabajadores desplazados, ALBI IBÁÑEZ, PAREDES GÓMEZ y RODRÍGUEZ ONDARZA señalan que como <<el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes aplica un tipo impositivo del 24% a los rendimientos del trabajo esta opción puede resultar muy interesante para las personas que no hayan sido residentes en España desde hace 10 años. Ejemplos claros son los deportistas o el personal de las multinacionales, aunque la ventaja beneficia a la entidad que les contrata en la medida en que la contratación tienda a ser neta de impuestos>>. En ALBI IBÁÑEZ, E.; PAREDES GÓMEZ, R. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A.: *Sistema Fiscal Español*, ob. cit., p.92. Véase, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de febrero de 2013, en el caso Beker y Beker (TJCE 2013, 64) que desestimó la aplicación de las deducciones correspondientes a los gastos relativos a la situación personal o familiar de sujetos pasivos que pagan sobre rentas de origen extranjero, en el Estado de origen de dichos rendimientos. La cuestión litigiosa se fundamentaba en la imputación del Impuesto extranjero a la cuota del gravamen sobre la renta, de tal forma que no se tenían en cuenta los gastos relativos al estilo de vida o la situación personal o familiar de dicha persona.

¹¹⁴² A este respecto ALBI IBÁÑEZ, PAREDES GÓMEZ y RODRÍGUEZ ONDARZA resumen los criterios exigidos por la ley del Impuesto en los siguientes: Primero <<que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento>> segundo <<que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo>> tercero <<que los trabajos se realicen efectivamente en España>> cuarto <<que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español>> quinto <<que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes>> en sexto y último lugar <<que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los periodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de los 600.000 euros anuales>>. En ALBI IBÁÑEZ, E.; PAREDES GÓMEZ, R. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A.: *Sistema Fiscal Español*, ob. cit., pp.93 y ss.

atribución de rentas aplicable a las entidades sin personalidad jurídica, sociedades civiles, comunidades de bienes y herencias yacentes. El procedimiento para la determinación de la “renta gravable” en el régimen especial de atribución de rentas difiere según la naturaleza de los rendimientos obtenidos¹¹⁴³. La determinación de la renta atribuida a los miembros de la entidad podrá ser objeto de las reducciones o minoraciones que correspondan en función de su origen o fuente. Posteriormente, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias extendió la aplicación del régimen de trabajadores desplazados a aquellas personas físicas que hubieran adquirido su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento por la condición de administradores sociales de entidades no participadas o no vinculadas al Impuesto sobre Sociedades. También, la citada normativa contempló una serie de requisitos y tipos de gravamen específicos a las rentas amparadas por este régimen. La deuda tributaria era determinada conforme a las disposiciones del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes¹¹⁴⁴. Merece una especial referencia la tributación de los

¹¹⁴³ Según el artículo 89 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio la renta atribuida a la entidad podrá calificarse de rendimientos de capital inmobiliario, mobiliario, actividades económicas y ganancias o pérdidas patrimoniales. La renta neta atribuida calificada de rendimientos del capital inmobiliario se determinará por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos necesarios para la obtención de los mismos incluida la amortización. Las personas físicas miembros de la entidad podrán aplicar la reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda y por rendimientos generados de forma irregular en el tiempo. La renta neta atribuida calificada de rendimientos del capital mobiliario se determinará por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos contemplados en la regulación del Impuesto. Los gastos satisfechos por cada comunero, socio o partícipe que no se hubieran pactado con cargo a la entidad serán deducibles cuando exista una correlación con los ingresos. Las personas físicas miembros de la entidad podrán aplicar la reducción por rendimientos generados de forma irregular en el tiempo. La renta neta atribuida calificada de rendimientos de actividades económicas se determinará de acuerdo al método de estimación aplicable a la entidad. Las personas físicas miembros de la entidad podrán aplicar la reducción por rendimientos generados de forma irregular en el tiempo así como la correspondiente al inicio de actividades económicas. La renta atribuida calificada de ganancias y pérdidas patrimoniales se determinará conforme a las normas generales del Impuesto. En los casos de transmisión de un elemento patrimonial común el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se calculará respecto de cada socio atendiendo a su participación en la titularidad del bien por diferencia entre sus valores de adquisición y transmisión.

¹¹⁴⁴ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley

residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que obtuvieran rentas en España. El citado supuesto no se encontraba regulado expresamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pero se puede incluir en la categoría de régimen especial porque los rendimientos son gravados de acuerdo al reseñado tributo. La norma general se basaba en que los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que obtuvieran rentas en España se encontraban sujetos al Impuesto sobre la Renta de los no Residentes¹¹⁴⁵. Sin embargo, dichos contribuyentes podían solicitar la aplicación del régimen opcional de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas siempre y cuando cumplieran con los requisitos establecidos al efecto¹¹⁴⁶. En este caso, la tributación de los residentes en la

del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó el artículo 93.1 de la ley vigente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los siguientes términos <<las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones: a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español. b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: 1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este. 2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado>>.

¹¹⁴⁵ De acuerdo al artículo 46 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de los No residentes (Boletín Oficial del Estado, núm.62, de 12 de marzo de 2004). Su desarrollo se ha realizado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de los No residentes (Boletín Oficial del Estado, núm.188, de 5 de agosto de 2004).

¹¹⁴⁶ El Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de los No residentes en su artículo 21 estableció los siguientes requisitos para las personas físicas: a) La acreditación de residencia en un Estado miembro de la Unión Europea. b) La acreditación por el contribuyente que al menos el 75 por ciento de la totalidad de la renta obtenida se encontrará constituida por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas generados en territorio español. c) Las rentas obtenidas en territorio español hubieran tributado efectivamente durante el período impositivo por el Impuesto sobre la Renta de los No residentes.

Unión Europea por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se configuró como un régimen subsidiario. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias introdujo un nuevo régimen especial denominado ganancias patrimoniales por cambio de residencia. La regulación citada incorporó el artículo 95 bis en la ordenación vigente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El procedimiento para la determinación de la “renta gravable” en el régimen especial de ganancias patrimoniales se fundamenta en las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones en cualquier tipo de entidad incluidas las instituciones de inversión colectiva y el valor de adquisición cuando el contribuyente perdiera su residencia fiscal en España¹¹⁴⁷. La aplicación de este régimen requería que el contribuyente hubiera sido residente en España al menos durante diez años de quince períodos impositivos contados desde la última declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta previsión normativa se encontraba coordinada con la transparencia fiscal internacional y el régimen de trabajadores desplazados con la finalidad de gravar las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones puestas de manifiesto con posterioridad al traslado de residencia fiscal del contribuyente. Finalmente, la Ley 27/2014, de

¹¹⁴⁷ El artículo 95 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio regula la renta atribuida derivada de la ganancia patrimonial por cambio de residencia. La determinación de la ganancia patrimonial se realizará de acuerdo al valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último período impositivo conforme a las siguientes normas: a) Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores se valorarán por su cotización. b) Los valores no admitidos a negociación se valorarán, salvo prueba en contrario, por el mayor de los dos siguientes: 1) El patrimonio neto correspondiente a los valores resultante del balance del último ejercicio cerrado. 2) El valor resultante de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad al devengo del Impuesto. A estos efectos se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas excluidas las de regularización o de actualización de balances. c) Las acciones y participaciones representativas del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva se valorarán por el valor de liquidación el día del devengo del período impositivo o en su defecto por el último valor de liquidación publicado. Cuando no existiera valor liquidación se tomará el valor del patrimonio neto correspondiente a las acciones o participaciones resultantes del balance del último ejercicio cerrado salvo prueba de un valor de mercado distinto.

27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades estableció una separación entre las sociedades civiles con y sin objeto mercantil¹⁴⁸. La diferenciación tenía como finalidad distinguir a las sociedades civiles que realizaban una actividad económica caracterizada por un objeto mercantil de aquéllas carentes de ambas condiciones. La calificación de la sociedad determinaba el impuesto personal sobre la renta aplicable. Las sociedades sin objeto mercantil tributaban en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el contrario las entidades que realizaban actividades económicas se encontraban sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

El análisis de la “renta atribuida” por los regímenes especiales pone de relieve su integración junto con el resto de los componentes de la “renta gravable” en el Impuesto. Finalizado el examen de la delimitación positiva de los componentes de la “renta gravable” corresponde el estudio de los supuestos excluidos de tal consideración. A tal fin el trabajo de investigación continúa con el análisis de la delimitación negativa de los componentes de la “renta gravable”. Este examen posibilitará la delimitación de los supuestos excluidos que junto con la delimitación positiva ya concluida permitirá determinar el contenido de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁴⁸ La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establecía en su artículo 7.1. a) que <<serán contribuyentes del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil (...)>>. Mientras que el artículo 6 de la misma disposición señalaba que <<1.Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre la Renta de los No Residentes, y sobre el Patrimonio. 2. Las entidades en régimen de atribución no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades>>. Por su parte, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó el artículo 8.3 de la ley vigente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los siguientes términos <<no tendrán la consideración de contribuyentes las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2ª del Título X de esta Ley>>.

VII. CONSIDERACIONES CONCLUSIVAS PARCIALES

Una vez realizada la delimitación positiva de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde señalar en el apartado final de este capítulo una serie de consideraciones parciales deducidas del estudio finalizado. Las conclusiones en este momento referidas al Capítulo IV permiten extraer una visión resumida de las distintas cuestiones abordadas. A continuación se procede a enunciar las consideraciones más relevantes de acuerdo al siguiente orden en relación: a los rendimientos del trabajo, a los rendimientos de capital inmobiliario, a los rendimientos de capital mobiliario, a los rendimientos de actividades económicas, a las ganancias y pérdidas patrimoniales, a las presunciones e imputaciones de renta y regímenes especiales.

PRIMERA.- *En relación a los rendimientos del trabajo.*

A) Los rendimientos del trabajo se contemplan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como uno de los componentes de la renta. La delimitación de este rendimiento es el resultado de la evolución de los gravámenes aplicables sobre las retribuciones derivadas de la prestación de servicios por cuenta ajena. Los rendimientos de trabajo se identifican con la retribución derivada de trabajo personal dependiente realizado por cuenta ajena o en el ámbito de organización y dirección de un tercero. El rendimiento neto del trabajo es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

B) El rendimiento neto del trabajo se determina por la adición de los “rendimientos íntegros” generados en el período impositivo y aquéllos obtenidos de forma irregular en el tiempo o calificados como tales por la normativa del Impuesto. Estos últimos requieren la aplicación de reducciones porcentuales sobre dichos rendimientos. La aplicación de la reducción sobre las rentas irregulares posibilita su integración con los rendimientos íntegros obtenidos en el período impositivo de forma regular. Una vez determinado el rendimiento íntegro correspondiente a las rentas regulares e irregulares del

trabajo corresponde deducir de ellos a los “gastos deducibles” realizados durante el período impositivo por el contribuyente. El resultado de dicha operación permite obtener el “rendimiento neto del trabajo” que constituye un componente de la “renta gravable”. Sin embargo, en el caso de rendimientos netos inferiores a 16.825 euros se requiere la aplicación de reducciones porcentuales por obtención de rentas del trabajo. El rendimiento de esta forma determinado constituye el “rendimiento neto reducido del trabajo”. Este último rendimiento también es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La agrupación de todos los rendimientos así conformados posibilita la determinación de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

SEGUNDA.- En relación a los rendimientos de capital inmobiliario.

A) Los rendimientos de capital inmobiliario se contemplan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como uno de los componentes de la renta. La configuración de este rendimiento es el resultado del desarrollo de los gravámenes sobre los bienes patrimoniales de las personas físicas. Los rendimientos del capital inmobiliario se identifican con las contraprestaciones obtenidas de los inmuebles del contribuyente que no implican la transmisión del bien. El rendimiento neto del capital inmobiliario es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

B) El rendimiento neto de capital inmobiliario se determina por la diferencia entre los “rendimientos íntegros” y los “gastos deducibles” obtenidos durante el período impositivo por el contribuyente. El rendimiento neto de capital inmobiliario de esta forma determinado constituye un componente de la “renta gravable”. Sin embargo, la existencia de rendimientos de capital inmobiliario generados de forma irregular en el tiempo o en el caso de arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda se requiere la aplicación de reducciones específicas para cada supuesto concreto. Una vez aplicadas las correspondientes reducciones sobre dichos rendimientos se obtiene el “rendimiento neto reducido de capital inmobiliario”. Este último rendimiento es también un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas. La agrupación de todos los rendimientos así conformados posibilita la determinación de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

TERCERA.- En relación a los rendimientos de capital mobiliario.

A) Los rendimientos del capital mobiliario se contemplan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como uno de los componentes de la renta. La delimitación de este rendimiento deriva de los gravámenes aplicables sobre las contraprestaciones obtenidas de los elementos mobiliarios del contribuyente que no implican la transmisión del bien. El rendimiento neto del capital mobiliario es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

B) El rendimiento neto de capital mobiliario se determina por la diferencia entre los “rendimientos íntegros” y los “gastos deducibles” obtenidos durante el período impositivo por el contribuyente. El rendimiento neto de capital mobiliario de esta forma determinado constituye un componente de la “renta gravable”. Sin embargo, en el caso de rendimientos mobiliarios generados de forma irregular en el tiempo o calificados como tales por la normativa del Impuesto se requiere la aplicación de reducciones porcentuales sobre dichas rentas. Por tanto, las reducciones sobre el rendimiento neto del capital mobiliario se aplican en aquellas rentas generadas de forma irregular en el tiempo. Una vez aplicada la reducción sobre las rentas irregulares este procedimiento posibilita su integración con el rendimiento neto obtenido en el período impositivo de forma regular. La integración de los rendimientos netos de carácter regular e irregular permite obtener el “rendimiento neto reducido de capital mobiliario”. Este último rendimiento es también un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La agrupación de todos los rendimientos así conformados posibilita la determinación de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CUARTA.- En relación a los rendimientos de actividades económicas.

A) Los rendimientos de actividades económicas aparecen configurados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como uno de los componentes de la renta. La delimitación de este rendimiento es el resultado de la evolución de los gravámenes derivados del ejercicio de una actividad empresarial, profesional o artística realizada por una persona física. Uno de los criterios delimitadores de este tipo de rendimientos se fundamenta en la generación de las rentas a partir de la titularidad de bienes afectos al ejercicio empresarial, profesional o artístico y que en ocasiones aparece combinada con el propio trabajo personal del contribuyente así como de terceros por aquél empleados. El rendimiento neto de actividades económicas es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, la determinación del rendimiento neto de actividades económicas a diferencia de otros componentes de la “renta gravable” se realiza a través de distintas modalidades de estimación aplicables según el tipo de actividad desarrollado por el contribuyente. Las modalidades de determinación de los rendimientos son la estimación directa u objetiva a su vez en esta última se puede distinguir entre las actividades agrícolas, ganaderas o forestales y el resto de explotaciones económicas. Todas las modalidades de estimación tienen normas específicas para la determinación del rendimiento neto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

B) El rendimiento neto de actividades económicas en estimación directa se determina por la diferencia entre los “rendimientos íntegros” y los “gastos deducibles” obtenidos durante el período impositivo por el contribuyente. El rendimiento neto de actividades económicas de esta forma determinado constituye un componente de la “renta gravable”. Sin embargo, la existencia de rendimientos de actividades económicas generados de forma irregular en el tiempo o trabajadores autónomos dependientes así como los contribuyentes con rentas inferiores a 12.000 euros precisa la aplicación de reducciones específicas para cada supuesto concreto. Una vez aplicadas las correspondientes reducciones sobre dichos rendimientos se obtiene el “rendimiento neto reducido de actividades económicas”. Este último

rendimiento es también un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La agrupación de todos los rendimientos así conformados posibilita la determinación de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

C) La determinación del rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva se realiza a través del procedimiento establecido por la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. El procedimiento descrito consta de cuatro fases para la determinación del “rendimiento neto de actividades económicas” en estimación objetiva. La primera fase del procedimiento consiste en la determinación del rendimiento neto previo. Éste se determinará mediante la multiplicación del número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad por los rendimientos asignados a cada módulo específico de la actividad contemplada en la citada orden ministerial. Adicionalmente, la Administración tributaria podrá reducir dicho rendimiento cuando se produzcan circunstancias excepcionales que afecten a la actividad económica. La segunda fase consiste en la determinación del rendimiento neto minorado. Éste es el resultado de reducir el rendimiento neto previo en el importe de los incentivos al empleo y a la inversión. La tercera fase consiste en la determinación del rendimiento neto de módulos. Éste se determinará aplicando los índices correctores sobre el rendimiento neto minorado de la actividad. La cuarta y última fase consiste en la determinación del rendimiento neto de la actividad. Éste será el resultado de disminuir el rendimiento neto de módulos en la cuantía de la reducción general del 5 por ciento. Adicionalmente existe una reducción del 20 por ciento aplicable a las actividades económicas desarrolladas en el término municipal Lorca. El resultado obtenido por la aplicación de las reducciones anteriores podrá disminuirse como consecuencia de gastos extraordinarios ocasionados por circunstancias excepcionales. Finalmente, el rendimiento neto resultante deberá incrementarse en el importe correspondiente a otras percepciones empresariales obtenidas por el contribuyente como las subvenciones corrientes y de capital. El rendimiento de esta forma estimado posibilita la determinación

del “rendimiento neto de actividades económicas” en estimación objetiva. Este último rendimiento es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, en el caso de rendimientos de actividades económicas generados de forma irregular en el tiempo o calificados como tales por la normativa del Impuesto se requiere la aplicación de reducciones porcentuales sobre dichas rentas. En este caso, las normas aplicables a las reducciones sobre el rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva se encuentran reguladas en la ley del Impuesto. Por tanto, las reducciones sobre el rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva se aplicaran en aquellas rentas generadas de forma irregular en el tiempo. Una vez aplicada la reducción sobre las rentas irregulares este procedimiento posibilita su integración con el rendimiento neto obtenido en el periodo impositivo de forma regular. La integración de los rendimientos netos de carácter regular e irregular permite obtener el “rendimiento neto reducido de actividades económicas”. Este último rendimiento es también un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La agrupación de todos los rendimientos así conformados posibilita la determinación de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

D) El rendimiento neto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva se determinará a través del procedimiento establecido por la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. El procedimiento descrito consta de cuatro fases para la determinación del “rendimiento neto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales” en estimación objetiva. La primera fase del procedimiento consiste en la determinación del rendimiento neto previo. En este caso se multiplicarán los índices correspondientes a cada tipo de producto, servicio, transformación, elaboración o manufactura aprobados por la orden citada sobre los ingresos obtenidos. El ingreso se refiere al valor de los productos naturales, vegetales o animales utilizados en la producción según el precio de mercado en el momento de su incorporación a dicho proceso. También se incluyen los

ingresos correspondientes al autoconsumo, subvenciones e indemnizaciones. Adicionalmente, la Administración tributaria podrá reducir dicho rendimiento cuando se produzcan circunstancias excepcionales que afecten a la actividad económica. La segunda fase consiste en la determinación del rendimiento neto minorado a partir de la deducción sobre el rendimiento neto previo de los importes correspondientes a la amortización por depreciación efectiva del inmovilizado material e intangible que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia de acuerdo a la tabla de amortización contenida en la orden señalada. La tercera fase consiste en la determinación del rendimiento neto de módulos que se obtiene aplicando sobre el rendimiento neto minorado los índices correctores correspondientes a las actividades agrícolas, ganaderas o forestales. La cuarta y última fase consiste en la determinación del rendimiento neto de la actividad a partir de la aplicación de la reducción general del 5 por ciento sobre el rendimiento neto de módulos. Además existe una reducción del 25 por ciento aplicable sobre el resultado del rendimiento neto anterior a favor de los jóvenes agricultores. El resultado obtenido por la aplicación de las reducciones anteriores podrá disminuirse como consecuencia de gastos extraordinarios ocasionados por circunstancias excepcionales. El rendimiento de esta forma estimado posibilita la determinación del “rendimiento neto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales” en estimación objetiva. Este último rendimiento es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, en el caso de rendimientos de actividades agrícolas, ganaderas y forestales generados de forma irregular en el tiempo o calificados como tales por la normativa del Impuesto se requiere la aplicación de reducciones porcentuales sobre dichas rentas. En este caso, las normas aplicables a las reducciones sobre el rendimiento neto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva se encuentran reguladas en la ley del Impuesto. Por tanto, las reducciones sobre el rendimiento neto se aplicaran en aquellas rentas generadas de forma irregular en el tiempo. Una vez aplicada la reducción sobre las rentas irregulares este procedimiento posibilita su integración con el rendimiento neto obtenido en el periodo impositivo de forma regular. La integración de los rendimientos netos de carácter regular e irregular permite obtener el “rendimiento neto reducido de actividades agrícolas,

ganaderas y forestales”. Este último rendimiento es también un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La agrupación de todos los rendimientos así conformados posibilita la determinación de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

QUINTA.- *En relación a las ganancias y pérdidas patrimoniales.*

A) Las ganancias o pérdidas patrimoniales se contemplan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como uno de los componentes de la renta. La delimitación de este elemento se fundamenta en los gravámenes aplicables sobre las contraprestaciones obtenidas por la transmisión de elementos patrimoniales del contribuyente. El “importe neto de las ganancias o pérdidas patrimoniales” es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

B) El “importe neto de las ganancias o pérdidas patrimoniales” se determinará con carácter general por la diferencia entre los valores de adquisición y enajenación o transmisión de los elementos patrimoniales. En este caso, el valor de adquisición estará formado por la suma del importe real de la compra del bien, coste de las mejoras efectuadas, gastos y tributos ocasionados por la transmisión. Al resultado obtenido de la suma de las cantidades anteriores se restará el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles. Así mismo, el valor de transmisión se conformará con el importe real de la enajenación del que podrán deducirse los gastos y tributos inherentes a la transmisión excluidos los satisfechos por el transmitente. Adicionalmente existen normas particulares para la determinación del “importe neto de las ganancias o pérdidas patrimoniales” en los supuestos de transmisión de valores admitidos o no en un mercado oficial de valores, transmisión de participaciones en instituciones de inversión colectiva, aportaciones no dinerarias a sociedades, separación de socios, disolución, fusión, escisión o absorción de sociedades, traspaso, indemnizaciones por siniestros, permutas, transmisiones de bienes a cambio de una renta temporal o vitalicia, transmisión de derechos de uso u disfrute, incorporaciones de derechos, operaciones realizadas en mercados de

futuros y opciones así como transmisiones elementos patrimoniales afectos a actividades económicas. También conviene destacar la implantación del “gravamen especial” sobre las ganancias obtenidas de determinados premios de loterías y apuestas por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas y al impulso de la actividad económica. El gravamen especial recaía sobre las ganancias obtenidas de determinados premios de loterías o apuestas entre los que se encontraban a aquellos derivados de sorteos organizados por organismos adscritos a la Administración del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Unión Europea así como los obtenidos de la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles. Los premios sujetos al gravamen especial no se integraban en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La regulación al margen del hecho imponible y su exclusión de la base del Impuesto aproximan este supuesto a la categoría de “régimen especial”. Sin embargo, el resto de premios de juegos y sorteos de azar excluidos del gravamen especial se seguían gravando en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales. En este caso, la renta así obtenida se integraba en la parte general de la base imponible a la que correspondía la aplicación de la tarifa progresiva del Impuesto. El “importe neto de las ganancias o pérdidas patrimoniales” determinado conforme a las normas generales o especiales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas posibilita la determinación de este componente de la “renta gravable”.

SEXTA.- En relación a las presunciones e imputaciones de renta y regímenes especiales.

A) Las presunciones se regulan en el hecho imponible junto a la delimitación del concepto de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las presunciones se configuran en torno al trabajo o capital por ello son una categoría subsumible en dichos rendimientos que están recogidos en el concepto de renta. El supuesto de renta presunta se refiere a los servicios o bienes obtenidos por el contribuyente de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado. Sin embargo se excluyen de este tratamiento a las

presunciones sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas por el uso y disfrute del contribuyente. En este caso la calificación correspondiente será de rendimiento de actividad económica por un supuesto de autoconsumo. Las previsiones del Impuesto configuran a las presunciones como “iuris tantum” que admiten la prueba en contrario aportada por el contribuyente. Las presunciones de renta derivadas de los rendimientos de trabajo o del capital constituyen un componente de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el procedimiento para la determinación de la “renta presunta” derivadas del trabajo o capital se pueden distinguir una serie de fases tendentes a la consecución de la “renta gravable” según las normas del Impuesto. La primera fase del procedimiento se fundamenta en la constatación de la existencia de los elementos aplicativos de la presunción de renta referidos al “hecho base” y “hecho consecuencia”. La concurrencia de ambos elementos en los supuestos establecidos por la regulación del Impuesto determinará la aplicación de la presunción en ausencia de prueba. La segunda fase supone la aplicación de las normas generales o específicas referidas a las presunciones de trabajo o capital. En este caso destacan las previsiones específicas de los supuestos de autoconsumo y operaciones vinculadas. La tercera fase del procedimiento se refiere a la aplicación del orden de prevalencia de unas presunciones sobre otras. Las previsiones sobre operaciones vinculadas prevalecen sobre el resto de presunciones de carácter general. La cuarta y última fase conlleva la aplicación de las reglas de valoración contenidas en el texto de la ley del Impuesto. En todos los casos se aplica el criterio del valor normal de mercado como norma de valoración de carácter general. Aunque este valor es susceptible de determinarse mediante criterios alternativos como el basado en la contraprestación acordada entre sujetos independientes. La renta presunta una vez aplicadas las normas contenidas en el Impuesto posibilita su gravamen como un componente más de “renta gravable”.

B) Las imputaciones de renta se configuran en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como uno de los componentes de la renta. La vigente regulación aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes

de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio carecía de una enumeración expresa de supuestos referidos a imputaciones de renta. La ausencia se debía a que las imputaciones de renta se recogían en el Título X de la ley del Impuesto dedicado a los regímenes especiales. Por todo ello se debía acudir al artículo 45 de la citada disposición porque enumeraba los supuestos de imputaciones que se integraban en la renta general a efectos de la determinación de la base del Impuesto. Los supuestos de imputaciones enumerados expresamente son los referidos a rentas inmobiliarias, transparencia fiscal internacional, derechos de imagen y tributación de los socios de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales. El citado artículo también incluyó a las imputaciones de renta derivadas de agrupaciones de interés económico españolas, agrupaciones europeas de interés económico y las uniones temporales de empresas por remisión expresa de la vigente regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la ley del Impuesto sobre Sociedades. La determinación de la renta imputada correspondiente a cada supuesto se realizaba conforme a normas específicas establecidas al efecto por la ley del Impuesto. La renta imputada determinada conforme a las reglas específicas de valoración constituye un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

C) Los regímenes especiales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refieren a un tratamiento específico para determinados supuestos gravados al margen de los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales. La regulación normativa se encontraba recogida en el Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Esta ordenación carecía de una enumeración de los supuestos sobre regímenes especiales. La ausencia se debía a que los regímenes especiales se regulaban junto a las imputaciones de renta en el citado título de la ley del Impuesto. Por ello se debía acudir al artículo 45 de la citada disposición porque enumeraba los supuestos de imputaciones que se integraban en la renta general a efectos de la determinación de la base del Impuesto. El resto de supuestos no

recogidos expresamente en el citado precepto se calificaban como regímenes especiales. Entre éstos se encontraban los referidos a la atribución de rentas, régimen de trabajadores desplazados, tributación de los socios en instituciones de inversión colectiva y las ganancias patrimoniales obtenidas por cambio de residencia. La falta de previsiones referidas a la “renta gravable” se desprende de su exclusión normativa por la vigente regulación del Impuesto para su integración en la renta general o del ahorro a efectos de determinación de la base del Impuesto. Por todo ello, el gravamen de los reseñados supuestos se asienta en regulaciones especiales al margen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CAPÍTULO V DELIMITACIÓN NEGATIVA DE LA RENTA GRAVABLE

I. LOS SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

Una vez analizada la delimitación positiva de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde el estudio de los supuestos excluidos de gravamen en el citado tributo. La regulación del Impuesto examinado excluyó de imposición tributaria a una serie de rendimientos e ingresos obtenidos por el contribuyente. La exclusión de gravamen se realizó a través de su regulación específica en las normas del Impuesto. El estudio de estos supuestos se justifica porque determinados ingresos del contribuyente no son gravados a pesar de la afluencia a su patrimonio. Todo ello requiere su examen para evitar su confusión con los supuestos gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La delimitación negativa de la renta gravada se realiza a través de la aplicación de técnicas tributarias en la configuración del hecho imponible. Entre estas técnicas se encuentran los supuestos de no sujeción y las exenciones. A continuación se analizan los supuestos de no sujeción porque las exenciones se examinarán en el apartado siguiente de este capítulo. Los supuestos de no sujeción complementan la delimitación del hecho imponible desde un punto de vista negativo¹. El contribuyente no realiza el presupuesto de hecho al igual que tampoco se origina el nacimiento de la obligación tributaria. La consecuencia jurídica que se desprende es la ausencia de gravamen por el Impuesto². La mayoría de las regulaciones del gravamen sobre la renta de las personas físicas establecieron una serie de ingresos excluidos de la imposición tributaria. Aunque la diferenciación entre los supuestos de no sujeción y exención se encontraban delimitados de forma confusa. Los antecedentes de los supuestos de no sujeción en la imposición personal se encontraban en el Decreto de 12 de octubre de 1868 como ha puesto de

¹ La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria disponía en su artículo 20 que <<1.El hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. 2. La Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción>>.

² En este sentido CORS MEYA cit. en AA.VV.: *Derecho Financiero y Tributario, parte general, Lecciones de Cátedra*, 8ª ed., dirigida por A. MENÉNDEZ MORENO, ob. cit., p.198.

manifiesto PÉREZ RON³. La citada norma señalaba en su base primera que el Impuesto personal *<<se establece en sustitución de la contribución de consumos un impuesto de repartimiento personal, que pagarán sin excepción de clase ni fuero todos los individuos de ambos sexos mayores de 14 años>>*⁴. La excepción a la aplicación del gravamen personal se encontraba en la minoría edad establecida por la regulación para la sujeción al gravamen. De la misma manera, las regulaciones de la Contribución General sobre la Renta carecían de una distinción entre los supuestos de exención y no sujeción. A este respecto, la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta exceptuaba de gravamen una serie de supuestos calificados como incrementos de patrimonio. Las previsiones normativas se referían a los incrementos derivados de la adquisición mortis causa o inter vivos, premios, prestaciones económicas de contratos de seguros así como la adquisición de patrimonios⁵. También esta regulación excluyó de gravamen a aquellas *<<ganancias obtenidas de la enajenación de un patrimonio, mobiliario o inmobiliario, siempre que su adquisición se haya verificado>>* con más de tres años de antelación⁶. En cambio, la Contribución recaía sobre las denominadas ganancias de carácter especulativo generadas en un plazo inferior a los tres años. La Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta mantuvo las previsiones normativas anteriores a la vez que incorporó los incrementos no justificados de patrimonio a la no sujeción del citado gravamen. Los incrementos de patrimonio no gravados se caracterizaban por la falta de desproporción patrimonial respecto a la renta atribuida al contribuyente⁷.

³ A este respecto PÉREZ RON señala que el *<<impuesto personal fue creado por Decreto del Gobierno provisional de 12 de octubre de 1868 y confirmado por la Ley de Presupuestos de 1 de julio de 1869, en la que se fijaron las bases para su exacción, siendo abolido por el artículo 3º de la Ley de presupuestos de 8 de junio de 1870>>*. En PÉREZ RON, J.L.: *<<Antecedentes histórico-legislativos de los supuestos de no sujeción y de exención>>*, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 251, 1999, p.113.

⁴ *Ibidem*, p.113.

⁵ La Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta disponía en el primer párrafo del artículo 7 que *<<no se comprenderán como ingresos constitutivos de renta los incrementos de patrimonio provenientes de: a) Herencias, legados y donaciones. b) Premios de Lotería Nacional. c) Cobro de capitales por razón de contratos de Seguros; y d) Adquisición de patrimonios a título oneroso>>*.

⁶ Esta previsión se deduce de una interpretación en sentido contrario del segundo párrafo del artículo 7 de la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta.

⁷ La Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta disponía en su artículo 9 que *<<los incrementos no justificados de patrimonio exteriorizados por adquisiciones a título oneroso, sólo se computarán si guardan desproporción con la renta*

Especial referencia merece la aprobación de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria al establecer la diferenciación normativa entre los supuestos de no sujeción y exención. La citada regulación delimitó por primera vez los supuestos de no sujeción en el ordenamiento tributario. El artículo 29 de la citada disposición establecía que *<<la Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción>>*⁸. En consonancia con la señalada ordenación, la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario sustituyó la citada Contribución por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas a la vez que incorporó la técnica de los supuestos de no sujeción en este último. La determinación de la renta en el Impuesto general estaba integrada por los rendimientos gravados en los “impuestos a cuenta”⁹. En estos impuestos se contenía una lista de supuestos de no sujeción que aparecían claramente diferenciados de las exenciones. Entre los supuestos no sujetos destacaba la ordenación del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales. Esta regulación establecía una serie de supuestos no sujetos sobre transmisión de determinadas mercancías que liberaban del pago de la licencia fiscal¹⁰. También el Decreto 512/1967, de 2 de marzo, por el

atribuida en los cuatro años anteriores en que la adquisición tuviera lugar, y siempre dentro del límite de prescripción de la acción para exigir el impuesto>>.

⁸ La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria establecía en su artículo 10 que *<<se regularán, en todo caso, por ley: a) La determinación del hecho imponible (...). b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias>>*. Por su parte, el artículo 29 de la misma disposición disponía que *<<la Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción>>*.

⁹ El artículo 5.1 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que *<<a efectos de este impuesto tendrán la consideración de renta: a) Todos los conceptos de rendimientos sujetos en los impuestos a cuenta. b) Los mismos conceptos de rendimientos procedentes de países extranjeros o de territorios con regímenes tributarios especiales. c) Los rendimientos obtenidos en la enajenación de activos mobiliarios e inmobiliarios en los casos previstos en el artículo 16.2>>* por su parte el apartado segundo del mismo precepto señalaba que *<<la renta estimada por signos externos o por los Jurados tributarios se presumirá procedente de los conceptos incluidos en el apartado anterior>>*.

¹⁰ El Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales establecía en su artículo 6 que *<<no se originará el hecho imponible ni se devengará, en consecuencia, la Licencia Fiscal, en los siguientes casos: a) La enajenación de bienes integrados en el activo fijo que hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la. Fecha de transmitirse, y la venta, de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que los hubiese utilizado durante igual período de tiempo. b) La salida material de mercancías de los depósitos o almacenes que cerrados al público, tengan exentos de Licencia*

que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal contenía una lista de supuestos no sujetos derivados de la prestación laboral¹¹. De la misma manera el Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital establecía una serie de

Fiscal los contribuyentes siempre que aquélla sea consecuencia de operaciones de venta efectuadas en el establecimiento o despacho abierto al efecto. c) La venta de los productos que puedan recibir en pago de sus trabajos o servicios los Médicos, Farmacéuticos, Practicantes, Veterinarios, Herreros y Maestros. d) La venta del grano que reciban por la maquila los industriales molineros, si limitasen a esta operación su actividad. e) La venta dentro de la misma localidad, de granos, semillas u otros productos agrícolas y ganaderos procedentes del cobro de sus créditos, que puedan realizar los vendedores al por menor de tejidos comestibles y productos farmacéuticos, matriculados como tales en poblaciones menores de 4.000 habitantes, que expendan a crédito géneros o artículos de los que constituyen su comercio f) Las ventas al por menor o al por, mayor que de sus productos hagan directamente los agricultores y ganaderos en el lugar de producción y las efectuadas en todo el territorio nacional directamente y sin establecimiento, o a través de asociaciones oficialmente protegidas que no tengan por fin la realización de lucro y siempre que estén integradas por agricultores o ganaderos y se limiten a las ventas de los productos de los asociados. g) Las actividades realizadas por Comisionistas o Agentes comerciales, con residencia fija o en ambulancia, cuando se limiten en sus operaciones a ofrecer al comercio o a particulares géneros o efectos de los industriales que representen, por medio de su muestrario, anuncios o circulares, facilitando noticias y catálogos para que se puedan realizar los pedidos. Se entenderá, por el contrario, que no se limitan a realizar operaciones propias de Agentes y Comisionistas cuando reciban y entreguen los géneros o efectos que ofrecen, o cobren o reembolsen su importe. h) Cuando se trate de venta al por menor, la realización de un solo acto u operación aislada>>.

¹¹ El artículo 5 del Decreto 512/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal establecía que <<no estarán sujetas a este impuesto: 1. Las percepciones derivadas de la acción protectora de la Seguridad Social. 2. Las asignaciones que en concepto de ayuda o indemnización familiar perciban: a) Los funcionarios civiles y militares del Estado, Movimiento Nacional, Provincia, Municipio y Organismos Autónomos en situación de activo, jubilación o retiro. b) Los titulares de pensión en concepto de familiar de los funcionarios antes mencionados. c) Los huérfanos que perciban los beneficios de orfandad a que se refiere el Decreto-ley de 7 de noviembre de 1957, en las condiciones en el mismo establecidas. 3. Las pensiones que abonen los Montepíos laborales y las Mutualidades constituidas por funcionarios, empleados y trabajadores manuales, aprobados legalmente por el Ministerio de Trabajo o por el Ministerio respectivo y con personalidad Jurídica independiente, en cuanto no estuvieren integrados en la Seguridad Social. 4. Las cantidades satisfechas en concepto de gastos de locomoción. 5. Las cantidades que se abonen a los Habilitados y Pagadores del Estado en concepto de gastos de quebranto de moneda. 6. Los haberes de los retirados como inutilizados en campaña, los pensionados por Cruces de guerra, así como los haberes de los inutilizados en actos de servicio del Estado. 7. Los rendimientos percibidos por representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado cuando sus perceptores sean sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas. 8. Los rendimientos percibidos por personas físicas representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado y explotados por Campsa, que ejerzan una actividad sujeta al Impuesto Industrial, sirviéndose de instalaciones que no pertenezcan al Monopolio ni a la Entidad concesionaria. 9. Los rendimientos de los servicios o actividades, excepto las del título segundo de esta Ley, cuando sean percibidos por sujetos pasivos del Impuesto general sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades jurídicas. 10. El Ministerio de Hacienda, a condición de reciprocidad, podrá declarar la no sujeción en este Impuesto de las participaciones en los beneficios que perciban los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces en las Sociedades o Entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero y cuyos buques o aeronaves toquen territorio nacional>>.

supuestos de no sujeción aplicables a las rentas obtenidas por no residentes abonadas por entidades con residencia en territorio español¹². Adicionalmente a la lista de supuestos no sujetos se aplicó otra técnica de delimitación negativa basada en el gravamen de los rendimientos que excluía su imposición en otro impuesto a cuenta. La articulación normativa se realizaba a través de la sujeción de un determinado rendimiento a un impuesto a cuenta con la correspondiente exclusión en el resto de gravámenes parciales¹³. Esta configuración normativa respondía al principio de distribución horizontal por el cual un mismo “producto” solamente podía gravarse mediante un único impuesto a cuenta¹⁴. Este criterio general contenía una excepción para las rentas de capital puestas en relación con los rendimientos de las actividades y beneficios comerciales. En este caso, un mismo rendimiento se gravaba por el Impuesto sobre las Rentas del Capital y por el Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales¹⁵. Como es sabido este supuesto se refería a los rendimientos gravados por la licencia fiscal del Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales. Por su parte en el Impuesto general se recogieron las previsiones establecidas en la derogada Contribución sobre supuestos no sujetos¹⁶. Por tanto, la técnica tributaria de los supuestos de no sujeción en el

¹² El Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital regulaba en su artículo 5 los supuestos de no sujeción.

¹³ El artículo 5.1 del Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital disponía que no estarán sujetos a este tributo <<los rendimientos que por su naturaleza u origen hayan de gravarse por cualquiera de los restantes impuestos a cuenta de los Generales sobre la Renta, siempre que se acredite su gravamen efectivo en alguno de aquéllos. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los rendimientos gravados exclusivamente por la Licencia fiscal del Impuesto Industrial>>.

¹⁴ Véase en este sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<Nueva estructura del sistema tributario español>>, ob. cit., pp.104 y ss.

¹⁵ La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario establecía en su artículo 59.3, 1º que <<no tributarán por el Impuesto sobre las rentas del capital los rendimientos que, por su naturaleza u origen, hayan de gravarse por cualquiera de los restantes impuestos a cuenta, enumerados en el artículo segundo de esta Ley, siempre que se acredite su gravamen efectivo en alguno de ellos>>. Por su parte el apartado segundo del mismo precepto disponía que <<se exceptúa de lo dispuesto en el número anterior el supuesto de que los rendimientos se encuentren gravados exclusivamente por el impuesto sobre actividades y beneficios comerciales, en su cuota fija o de licencia>>.

¹⁶ El artículo 6 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que <<no tendrán la consideración de renta: a) El precio de venta de los derechos de suscripción de valores mobiliarios. b) Los incrementos de patrimonio no justificados. c) Los incrementos de patrimonio provenientes de herencias, legados, donaciones, premios de la Lotería Nacional y del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas, premios nacionales para estimular el

hecho imponible fue asumida en la configuración del “impuesto general”. Los supuestos no sujetos contemplados en el Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se referían a los incrementos de patrimonio no justificados así como aquellos provenientes de herencias, legados, donaciones y premios derivados de lotería nacional, patronato de apuestas, mutuas deportivas o benéficas, literarios, bellas artes. También se encontraban no sujetos los incrementos de patrimonio derivados de contratos de seguros y amortización de cédulas con premio¹⁷. Merece destacar el supuesto de no sujeción referido al <<*precio de venta de los derechos de suscripción de valores mobiliarios*>> en concordancia con las previsiones del Impuesto sobre las Rentas de Capital¹⁸. Si bien cabe señalar que esta regulación reunió a las exenciones junto a los supuestos de no sujeción en un único precepto. Por los demás conviene destacar en este momento que las regulaciones posteriores del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas retomaron la aplicación de los supuestos de no sujeción y las exenciones para la configuración del hecho imponible.

El estudio de los antecedentes normativos del gravamen sobre la renta han puesto de relieve la confusión normativa inicial entre los supuestos de no sujeción y las exenciones. La delimitación normativa de ambas técnicas tributarias permitió su incorporación al impuesto personal sobre la renta. Finalizado el examen anterior corresponde el análisis de los supuestos de no sujeción contenidos en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El citado estudio se realizará a partir del examen de los supuestos genéricos contenidos en la ordenación del Impuesto para continuar con las particularidades de las ganancias o pérdidas patrimoniales no sujetas. El análisis independiente de ambos supuestos se debe a la extensión y complejidad que afecta fundamentalmente al último aspecto de estudio.

desarrollo de la Literatura y las Bellas Artes y el cobro de capitales por razón de contratos de seguros o de amortización de cédulas con premio autorizado legalmente>>.

¹⁷ En artículo 6 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁸ El Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital dedicaba el Capítulo III a la regulación de los supuestos exentos.

1. Supuestos genéricos

El análisis de la delimitación negativa de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas requiere el estudio de los supuestos de no sujeción. El examen de la delimitación negativa implica el estudio de los supuestos excluidos de gravamen de una serie de rendimientos e ingresos obtenidos por el contribuyente. Con el propósito de sistematizar el examen de la renta no sujeta al Impuesto se aborda en primer lugar el estudio de los supuestos genéricos. Tal calificación responde a la integración en este apartado de todos aquellos ingresos no sujetos que carecen de la calificación de ganancia o pérdida patrimonial a efectos de la regulación del Impuesto.

El examen se inicia con el análisis de los supuestos de no sujeción contenidos en las regulaciones del Impuesto objeto de nuestro trabajo. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas carecía de una distinción específica entre los supuestos no sujetos y las exenciones. Esta regulación se limitaba a enumerar los supuestos que no se consideraban renta a efectos de su gravamen. A este respecto MARTÍN QUERALT señala <<que determinadas fuentes de renta, el propio legislador enumera algunos ingresos que no se integran en el concepto de renta gravable>>¹⁹. Los supuestos no considerados como renta son <<los premios de la Lotería nacional, del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas benéficas y de la Organización Nacional de Ciegos, así como los premios literarios, artísticos y científicos relevantes que se determinen reglamentariamente. Tampoco tendrán la consideración de renta las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio>>²⁰. Si bien todos los supuestos no sujetos se recogían en la regulación del hecho imponible del Impuesto. En este caso la regulación del hecho imponible contenía la delimitación positiva y negativa de la renta

¹⁹ En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario, parte especial, Sistema tributario: los tributos en particular*, 2ª ed., ob. cit., p.57.

²⁰ Según el artículo 3.4 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

gravada. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas configuró el hecho imponible de una forma positiva a través de la enumeración de los componentes de la renta gravados. La citada delimitación se completó con una regulación más exhaustiva de los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas y operaciones vinculadas a efectos de su distinción con los supuestos gravados en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre el Patrimonio²¹. La delimitación negativa del hecho imponible se recogía en el artículo 5.5 de la reseñada ordenación al establecer que *<<no estarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los incrementos de patrimonio que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>*. La previsión distinguía los incrementos de patrimonio gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los contemplados en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. A este respecto MARTÍN QUERALT señala que *<<sólo se sujetan al IRPF los incrementos de patrimonio que no se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En consecuencia, los incrementos de patrimonio derivados de una adquisición por vía de herencia o legado, por donación o por ser beneficiario de un seguro de vida no se sujetarán al IRPF, dado que tributan por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>*²². Esta previsión establecía la delimitación negativa del hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ello es así porque el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava toda incorporación de bienes y derechos en el patrimonio de una persona física cuando tenga su causa en la realización de alguno de los hechos imposables configurados en dicho tributo²³. También la diferenciación por el objeto gravado se fundamentaba en la

²¹ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulaba la delimitación del hecho imponible en el artículo 5 y las rentas exentas en el artículo 9. También se regulaban los elementos patrimoniales afectos, estimación de rendimientos así como operaciones vinculadas en los artículos 6,7, y 8 respectivamente.

²² En MARTÍN QUERALT, J.: *<<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>*, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., p.57.

²³ La Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establecía en su artículo 3.1 que *<<constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio. b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos".c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2 a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias>>*.

configuración del hecho imponible de cada tributo. La obtención de renta por el contribuyente constituye el hecho imponible del Impuesto objeto de estudio. En este caso el término “obtención” posibilitaba la distinción con otros tributos en especial respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²⁴. En relación a este tributo PEÑA ALONSO ha señalado que <<el hecho imponible del impuesto lo constituye la adquisición neta de bienes y derechos>> a pesar de <<la utilización indistinta de los términos adquisición, transmisión, y sucesión para referirse directa o indirectamente al incremento de patrimonio gravado>>²⁵. Desde esta perspectiva el término “obtención” contenido en el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas permite la distinción del objeto gravado respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La diferenciación señalada se refuerza con el establecimiento del supuesto de no sujeción contenido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este caso el concepto de renta gravado por el tributo analizado no coincide con el gravamen de los bienes e ingresos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias estableció al igual que las ordenaciones anteriores una delimitación genérica de carácter negativo del hecho imponible. Ésta se realizaba mediante la configuración de los supuestos de no sujeción vinculados a las rentas gravadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. A este respecto la ordenación examinada señalaba en su artículo 6.4 que <<no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>. Esta regulación mantuvo al igual que la normativa anterior la tributación separada de los incrementos patrimoniales derivados de adquisiciones gratuitas mediante un tributo específico como es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²⁶. La novedad de esta regulación se fundamentaba en la reconducción hacia el Impuesto sobre la Renta de las

²⁴ LÓPEZ BERENGUER, J.: *El nuevo IRPF y el nuevo impuesto sobre los no residentes*, ob. cit., p.59.

²⁵ En PEÑA ALONSO, J.L.: *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, ob.cit., pp.89 y ss.

²⁶ A este respecto PÉREZ ROYO señala que esta previsión normativa respondía <<al interés del legislador por articular de una manera diferenciada la progresividad del gravamen sobre las herencias y demás adquisiciones gratuitas>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.29.

Personas Físicas de determinadas prestaciones que se encontraban sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la anterior ordenación. Los nuevos supuestos gravados por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se referían a las prestaciones percibidas de mutualidades de previsión social por el fallecimiento del causante²⁷. La calificación en el Impuesto era de rendimientos del trabajo aunque el tomador del seguro fuera distinto del beneficiario siempre que se cumplieran los requisitos establecidos al efecto²⁸. Por último conviene señalar que la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio mantuvo la delimitación positiva y negativa en el hecho imponible de la regulación anterior. La delimitación negativa se configuró a través de los supuestos de no sujeción. A este respecto esta ordenación estableció que *<<no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>*²⁹. La previsión se refería a las rentas sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones entre las que se encontraban los incrementos patrimoniales originados como consecuencia de herencia, legados, donación o seguros de vida³⁰. Las novedades incorporadas por esta regulación son los supuestos de renta derivados de transmisiones lucrativas de activos financieros, seguros colectivos sobre pensiones, disposiciones de bienes personales y la devolución de cláusulas de

²⁷ Según el artículo 16.2 a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

²⁸ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias en su disposición adicional primera dio una nueva redacción al artículo 3,1.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre por la que se aprueba el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La nueva disposición señalaba que constituye el hecho imponible junto a las adquisiciones de bienes y derechos mediante herencia, legado o donación *<<la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias>>*. Por tanto, la percepción de dichas prestaciones con origen en el fallecimiento del contratante, no se encontraban sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino que tributaban en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de trabajo.

²⁹ Según el artículo 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

³⁰ Se exceptúan del gravamen en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las percepciones obtenidas de contratos de seguros de vida cuando el contratante fuera persona distinta del beneficiario se calificará como rendimiento del trabajo sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

limitación de tipos de interés de préstamos que todos ellos se analizan a continuación. Un primer supuesto no sujeto se refería a los rendimientos del capital mobiliario producidos por transmisiones lucrativas de activos financieros por causa de muerte del contribuyente³¹. El segundo se refería a seguros colectivos sobre pensiones por la renta derivada del ejercicio de derecho de rescate³² así como por los beneficios destinados al aumento de las prestaciones aseguradas³³. El tercer supuesto son las disposiciones de bienes personales entre los que se incluye a la vivienda habitual por personas mayores de sesenta y cinco años o en situación de dependencia³⁴. En cuarto último lugar es la devolución por entidades financieras de las cantidades previamente satisfechas en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos³⁵.

Una vez analizados los supuestos genéricos sobre rentas no sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde el estudio de los casos específicos referidos a las ganancias y pérdidas patrimoniales. El examen de los supuestos genéricos y específicos de no sujeción constituyen

³¹ Según el artículo 25.6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Este supuesto se refería a la no sujeción de las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. Por tanto, la transmisión lucrativa de activos financieros por causa de muerte no se calificaban como rendimientos del capital mobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³² De acuerdo con la disposición adicional primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. También se incluyen los supuestos de integración en otro contrato de seguro colectivo de los derechos correspondientes al trabajador por cese de la relación laboral.

³³ Según la disposición adicional primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Tampoco está sujeta la renta manifestada por la participación en beneficios de los contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones cuando se destinen al aumento de las prestaciones aseguradas.

³⁴ Según disposición adicional decimoquinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

³⁵ Según disposición adicional cuarenta y quinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. El supuesto se refería a la devolución de cantidades previamente satisfechas por el contribuyente en contratos de préstamo con cláusulas de limitación de tipos de interés que hubieran sido declarados nulos por sentencia o laudo arbitral. La renta no sujeta se correspondía con la devolución de las cantidades satisfechas junto con los intereses indemnizatorios.

uno de los aspectos de la delimitación negativa de la “renta gravable” objeto de nuestro estudio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Ganancias y pérdidas patrimoniales no sujetas

La concreción de la delimitación negativa de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas requiere el estudio de los supuestos de no sujeción. La delimitación negativa se refiere a los supuestos excluidos de gravamen de determinados ingresos del contribuyente. Una vez analizados los supuestos no sujetos de carácter genérico corresponde el examen específico de aquellos ingresos calificados como ganancia o pérdida patrimonial a efectos de la regulación del Impuesto.

Los supuestos de no sujeción sobre ganancias o pérdidas patrimoniales se fundamentan en una serie de causas normativas establecidas en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Entre estas causas se encuentra la ausencia de una alteración patrimonial, inexistencia de una variación en el valor del patrimonio o una delimitación negativa relacionada con la vigencia de una disposición normativa de carácter excluyente. En este último caso, la norma excluyente establece la calificación tributaria a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o su gravamen en otro tributo³⁶. A estas consideraciones respondía la primera ordenación aprobada por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta regulación señalaba en el primer inciso del artículo 20.2 que no eran incrementos o disminuciones de patrimonio <<los aumentos en el valor del patrimonio que procedan de rendimientos sometidos a gravamen en este impuesto, por cualquier otro de sus conceptos, ni tampoco aquellos que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>. El mismo precepto realizaba una enumeración de casos que carecían de la calificación de disminuciones patrimoniales como las debidas al consumo, liberalidades, pérdidas derivadas de los rendimientos gravados o del juego así como las no justificadas. La relación anterior se completaba con una lista de supuestos que

³⁶ En MARTÍN DELGADO, J.M.: <<Ganancias y pérdidas de patrimonio>>, ob. cit., p.428.

no se consideraban incrementos o disminuciones de patrimonio referidos a división de cosa común, disolución de sociedad de gananciales o comunidades de bienes con separación de comuneros³⁷. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas reguló también los supuestos de no sujeción sobre incrementos o disminuciones de patrimonio a través de varias delimitaciones. La primera se basaba en la inexistencia de alteración patrimonial. Ésta se originaba en los casos referidos a división de cosa común, disolución de sociedad de gananciales o comunidades de bienes con separación de comuneros, extinción régimen económico matrimonial de participación y reducción de capital³⁸. La segunda se realizaba a partir una delimitación negativa relacionada con la vigencia de una disposición normativa de carácter excluyente. A este respecto el artículo 44.2 de la citada ordenación señalaba que *<<no tendrán la consideración de incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que procedan de otros conceptos sujetos por este Impuesto>>*. A este respecto BLASCO DELGADO señala que se trata de *<<supuestos de no sujeción que delimitan los incrementos y disminuciones de patrimonio respecto de las demás fuentes de renta>>*³⁹. La tercera delimitación respondía a la falta de consideración de pérdidas patrimoniales de una lista de supuestos entre los que se encontraban las debidas al consumo, donativos, liberalidades, las derivadas del juego así como las no justificadas⁴⁰. La cuarta y última delimitación se refería a los supuestos no sujetos al Impuesto de los incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de transmisiones lucrativas por fallecimiento del sujeto pasivo o donaciones. Merece especial referencia el supuesto de no sujeción de los incrementos o disminuciones patrimoniales puestos de manifiesto cuando los bienes hubieran permanecido

³⁷ En el tercer inciso del artículo 20.2 Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁸ El artículo 44.4,d) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que en los supuestos de reducción de capital se consideraba que no existía incremento o disminución patrimonial *<<no obstante, cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta minorará el valor de adquisición de los valores afectados, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento de capital mobiliario>>*.

³⁹ En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.315.

⁴⁰ En artículo 44.3 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

en el patrimonio del sujeto pasivo durante un determinado período de tiempo⁴¹. La no sujeción se producía con carácter general con la permanencia de los bienes en el patrimonio durante quince años, diez para las acciones admitidas a negociación y veinte para los inmuebles. Por su parte, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias estableció varias delimitaciones para regular los supuestos de no sujeción sobre incrementos o disminuciones de patrimonio. La primera se basaba en la inexistencia de alteración patrimonial⁴². La citada regulación establecía <<que no existe alteración en la composición del patrimonio>> en la realización de determinados hechos, actos o negocios jurídicos por el contribuyente⁴³. Entre estos supuestos se encontraban los referidos a división de cosa común, disolución sociedad de gananciales o de comunidades de bienes, extinción del régimen económico matrimonial de participación⁴⁴ así

⁴¹ En artículo 45.2,e) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴² A este respecto, véase núm. de consulta 0153-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 30/01/2001, en relación al tratamiento fiscal de acciones admitidas a negociación en Bolsa que son excluidas posteriormente de negociación bursátil por la Comisión Nacional del Mercado de Valores en este caso <<el hecho de que no tenga información acerca de la sociedad cuyas acciones adquirió en 1996 no implica por sí mismo que se haya producido una alteración en la composición de su patrimonio, ya que los valores (representados mediante anotaciones en cuenta) siguen existiendo. Cuestión distinta sería que la sociedad se hubiera disuelto y liquidado, en cuyo caso sí que existirá una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴³ La consideración de inexistencia de alteración patrimonial se configuró a partir de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Mientras que las regulaciones anteriores incluyeron dichos supuestos en la delimitación negativa de carácter general de los incrementos y disminuciones de patrimonio.

⁴⁴ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias señalaba en su artículo 31.2, b) que se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial <<en la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación>>. En idénticos términos se establecía en el artículo 33.2, b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio. A este respecto, véase núm. de consulta 0809-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 07/04/2000, en relación a la determinación de la fecha de adquisición respecto de los bienes adjudicados a un cónyuge en la liquidación de la sociedad de gananciales extinguida por la muerte del otro cónyuge. En este caso si <<se asume la titularidad en exclusiva de parte de los bienes comunes a los cónyuges durante el matrimonio, no existirá incremento o disminución de patrimonio por los que se adjudican en la disolución de la sociedad de gananciales, siempre que corresponda con su grado de participación en dichos bienes comunes. En tal caso, los bienes se consideran adquiridos en la fecha de adquisición originaria para la sociedad de gananciales, y (...), no podrá dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También, véase núm. de consulta 1997-00,

como la separación de comuneros⁴⁵. En todos estos casos no se podía realizar una actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos⁴⁶. La segunda delimitación se refería a la falta de consideración de ganancia o pérdida patrimonial por la regulación del Impuesto de determinados supuestos. Entre éstos se encontraban las reducciones de capital⁴⁷ y las transmisiones

de la Dirección General de Tributos de fecha: 06/11/2000, en relación al tratamiento fiscal de la adjudicación, a la esposa de un piso que se encontraba afecto a la actividad profesional del marido tras la sustitución del régimen de gananciales por el de separación de bienes en el matrimonio. En este caso <<la disolución de la sociedad de gananciales y la posterior adjudicación a cada uno de los cónyuges de su correspondiente participación en la sociedad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial. Ello siempre que la adjudicación se corresponda con la cuota de titularidad, pues en otro caso, de existir un exceso de adjudicación, tal exceso sí que daría lugar a una ganancia o pérdida patrimonial>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁵ Sin embargo, estos supuestos deben ser matizados en el sentido apuntado por SÁNCHEZ PEDROCHE al señalar que <<lógicamente si la disolución de la comunidad de bienes se hiciese adjudicando los bienes a uno solo de los comuneros mediante indemnizaciones a los demás o vendiéndolos y repartiendo su importe (art. 400 del Código Civil), no estaríamos ante un supuesto de no sujeción, pues se habría producido una ganancia patrimonial integrable en la base imponible del IRPF. A análoga conclusión habría de llegarse en el caso de la disolución de la sociedad de gananciales con enajenación de la vivienda habitual de los cónyuges adjudicándose el importe por mitades: en tal caso se habría generado una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición originario del piso (no el de adjudicación) y el precio obtenido en la venta>>. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta*, ob. cit., p.193. A este respecto, véase núm. de consulta 0859-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 14/04/2000, en relación al tratamiento fiscal de la disolución en dos partes del proindiviso de varios inmuebles adquiridos por herencia. En este caso <<la disolución parcial del régimen de copropiedad en el que se encuentran los inmuebles y la correspondiente adjudicación de los mismos a cada una de las dos partes no constituye ninguna alteración en la composición del patrimonio de los copropietarios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial. Ello siempre que la adjudicación se corresponda con la cuota de titularidad, pues en otro caso, de existir un exceso de adjudicación, tal exceso sí que daría lugar a una ganancia o pérdida patrimonial>>. En www.minhap.gob.es/ Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁶ Con buen criterio, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias excluyó a la reducción de capital de esta calificación que aparecía recogida en la anterior regulación y por tanto no podían actualizarse los valores de los bienes o derechos recibidos.

⁴⁷ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 31.1, que se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial <<cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente. Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones en circulación del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores afectados, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como ganancia patrimonial>>.

lucrativas de empresas o participaciones⁴⁸ así como aquéllas originadas por fallecimiento del contribuyente⁴⁹. La tercera delimitación respondía a la falta de consideración de pérdidas patrimoniales de una lista de supuestos entre los que se encontraban las debidas al consumo, donativos, liberalidades, juego así como las no justificadas⁵⁰. Adicionalmente esta ordenación incorporó un nuevo supuesto sobre transmisiones de elementos patrimoniales así como de valores o participaciones con independencia de su cotización en un mercado secundario oficial cuando el transmitente volviera a adquirirlos en determinados plazos⁵¹. En este contexto se encontraban las transmisiones de las

⁴⁸ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 31.3, c) que se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial *<<con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión>>*. En términos similares se establecía en el artículo 33.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

⁴⁹ A este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE relaciona la transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente con *<<la llamada plusvalía del muerto>>*. En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta*, ob. cit., p.193.

⁵⁰ La delimitación de las ganancias patrimoniales no justificadas se encontraba en el artículo 37 de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. El citado precepto disponía que *<<tendrán la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción>>*. En idénticos términos se recogía en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

⁵¹ La Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía nuevos supuestos delimitadores de carácter negativo de las pérdidas patrimoniales en su artículo 31.5 en sus letras *<<e) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión. Esta pérdida patrimonial se integrará cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial. f) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones. g) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones. En los casos previstos en las letras f) y g) anteriores, las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del*

participaciones en el capital de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario⁵². La cuarta y última se realizaba a partir una delimitación negativa relacionada con la vigencia de una disposición normativa de carácter excluyente⁵³. Esta técnica alcanzó su mayor extensión en esta ordenación que supuso la minoración del contenido de las ganancias y pérdidas patrimoniales. Entre estos supuestos se encontraba la constitución, cesión de derechos o facultades de uso y disfrute sobre bienes inmuebles que eran calificados como rendimientos de capital inmobiliario. También se incluyeron los supuestos sobre valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de una entidad calificados como rendimientos de capital mobiliario. Además se incluyeron los casos referidos a la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos generadores de rendimientos de capital mobiliario. Adicionalmente esta regulación calificó como rendimientos de capital mobiliario a los resultados derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez salvo que derivarán de sistemas de previsión social en cuyo caso originaban rendimientos de trabajo⁵⁴. De la misma manera, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio recogió la sistematización realizada por la regulación anterior de los supuestos de no sujeción sobre

contribuyente. Lo previsto en las letras f) y g) no se aplicará en las transmisiones realizadas en los plazos a los que se refieren los dos últimos párrafos del artículo 23.1 de esta Ley>>.

⁵² En este caso se encontraban las pérdidas generadas por la transmisión de la participación en el capital de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario reguladas por la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. A este respecto, las pérdidas que no excedieran de los dividendos exentos percibidos durante el año anterior a la transmisión se consideraban no computables fiscalmente (artículo 10.2. letra b) de la disposición citada.

⁵³ Téngase presente que desde la regulación establecida por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias como advierte IGLESIAS TORRENS <<*tampoco se sujetan como ganancias y pérdidas patrimoniales todos los supuestos que, aunque responden a las características de este elemento de la renta, han sido recalificadas expresamente para que reciban un tratamiento no como ganancias o pérdidas de patrimonio, sino como rendimientos del capital mobiliario. Por ejemplo, la transmisión, el reembolso, la amortización y el intercambio o la conversión de activos, como la deuda pública u otros*>>. En IGLESIAS TORRENS, Y.: <<La nueva regulación de la renta del ahorro>>, ob. cit., p. 75.

⁵⁴ Estas mismas previsiones se mantuvieron en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

ganancias o pérdidas patrimoniales. La primera se basaba en la inexistencia de alteración patrimonial en los supuestos referidos a división de cosa común, disolución sociedad de gananciales o comunidades de bienes, extinción del régimen económico matrimonial de participación así como la separación de comuneros. En todos estos casos no se podía realizar una actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos al igual que en la regulación anterior. La segunda delimitación se refería a la falta de consideración de ganancia o pérdida patrimonial por la regulación del Impuesto de los supuestos referidos a reducciones de capital, transmisiones lucrativas de empresas o participaciones así como aquéllas originadas por fallecimiento del contribuyente recogidas en la ordenación precedente. La novedad de esta regulación radicaba en la incorporación a esta delimitación de los supuestos sobre extinción del régimen económico-matrimonial de separación de bienes⁵⁵ y las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad. La tercera delimitación respondía a la falta de consideración de pérdidas patrimoniales a las causadas por el consumo, donativos, liberalidades, las derivadas del juego así como las no justificadas. Los nuevos supuestos incorporados en esta delimitación se fundamentaban en los supuestos de transmisión de valores o participaciones admitidos y no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales⁵⁶. También la ordenación citada incorporó en esta delimitación a las transmisiones de carácter lucrativo inter

⁵⁵ El artículo 33.3, d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio señalaba que no existía ganancia o pérdida patrimonial *<<en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan adjudicaciones por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges. El supuesto al que se refiere este párrafo no podrá dar lugar, en ningún caso, a las actualizaciones de valores de los bienes o derechos adjudicados>>*.

⁵⁶ El artículo 33.5.f) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio señalaba que no se consideraban pérdidas patrimoniales a *<<las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones>>*. Por su parte la letra g) del mismo precepto excluía a *<<las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones>>*.

vivos así como aquéllas de elementos patrimoniales cuando el transmitente volviera a adquirirlos en el plazo de un año. La última delimitación sobre ganancias y pérdidas patrimoniales se fundamenta en los supuestos transitorios de no sujeción por transcurso del tiempo⁵⁷. En este caso conviene destacar la vigencia del régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 recogido en la vigente regulación del Impuesto⁵⁸.

⁵⁷ En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.315.

⁵⁸ La disposición transitoria novena de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio establecía que <<1. *El importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará con arreglo a las siguientes reglas: 1.ª) En general, se calcularán, para cada elemento patrimonial, con arreglo a lo establecido en la Sección 4.ª, del Capítulo II, del Título III de esta Ley. De la ganancia patrimonial así calculada se distinguirá la parte de la misma que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente. La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá, en su caso, de la siguiente manera: a) Se calculará el período de permanencia en el patrimonio del contribuyente anterior a 31 de diciembre de 1996 del elemento patrimonial. A estos efectos, se tomará como período de permanencia en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso. En el caso de derechos de suscripción se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso. b) Se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación lo señalado en esta disposición, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial. c) Cuando sea inferior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá en el importe resultante de aplicar los siguientes porcentajes por cada año de permanencia de los señalados en la letra a) anterior que exceda de dos: 1.º Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen bienes inmuebles, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria, un 11,11 por ciento. 2.º Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria, un 25 por ciento. 3.º Para las restantes ganancias patrimoniales generadas con anterioridad a 20 de enero de 2006, un 14,28 por ciento. Estará no sujeta la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 derivada de*

Posteriormente, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica estableció una limitación a las pérdidas derivadas del juego que excedieran de las ganancias obtenidas en el mismo período⁵⁹. La novedad de esta regulación radicaba en la posibilidad de compensar las pérdidas con las ganancias originadas en el juego en el mismo período impositivo salvo que dicha renta se encontrará sometida al gravamen especial. Finalmente, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó la vigente regulación del Impuesto respecto a la reducción de capital con devolución de aportaciones para los supuestos de valores no cotizados⁶⁰.

elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en esta letra c) tuviesen un período de permanencia, tal y como éste se define en la letra a), superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente. d) Cuando sea superior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, pero el resultado de lo dispuesto en la letra b) anterior sea inferior a 400.000 euros, se practicará la reducción señalada en la letra c) anterior a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que sumado a la cuantía de la letra b) anterior no supere 400.000 euros. e) Cuando el resultado de lo dispuesto en la letra b) anterior sea superior a 400.000 euros, no se practicará reducción alguna a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006. 2.ª) En los casos de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva a las que resulte aplicable el régimen previsto en las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley, las ganancias y pérdidas patrimoniales se calcularán para cada valor, acción o participación de acuerdo con lo establecido en la Sección 4.ª, del Capítulo II del Título III de esta Ley>>.

⁵⁹ La Ley 16/2012, de 27 de diciembre por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica modificó el artículo 33.5.d) de la vigente regulación del Impuesto al establecer que no se computarán como pérdidas patrimoniales <<las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período. En ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley>>.

⁶⁰ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó las letras a) del apartado 3 del artículo 33, de la vigente regulación del Impuesto respecto a la reducción de capital con devolución de aportaciones para los supuestos de valores no cotizados. De tal forma que, dicha disposición quedaba redactada de la siguiente forma <<cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente. Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o

Finalizado el análisis de las especialidades de no sujeción sobre las ganancias o pérdidas patrimoniales concluye el estudio de los supuestos no sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El examen de los supuestos genéricos realizado anteriormente junto con los específicos de no sujeción sobre las ganancias o pérdidas patrimoniales constituyen uno de los aspectos de la delimitación negativa de la “renta gravable” objeto de nuestro estudio. La concreción de la delimitación negativa de la “renta gravable” requiere además el examen de los supuestos de exención de gravamen. Con el propósito de completar la delimitación negativa de la “renta gravable” se procede a continuación al análisis de los supuestos de exención contenidos en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributará de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta Ley. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos, correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la reducción de capital y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva. A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones. El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a). Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo tercero de esta letra a) la reducción de capital hubiera determinado el cómputo como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios conforme al artículo 25.1 a) de esta Ley procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la reducción de capital, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a)>>.

II. LAS EXENCIONES

Una vez analizados los supuestos de no sujeción corresponde el estudio de las exenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El examen realizado sobre los supuestos de no sujeción junto con el estudio ahora iniciado de las exenciones constituye la delimitación negativa de la “renta gravable” objeto de nuestro trabajo. El análisis de los supuestos de exención se justifica porque determinados ingresos del contribuyente son exonerados de gravamen a pesar de su afluencia al patrimonio del contribuyente. Todo ello requiere su examen para evitar su confusión con los supuestos no sujetos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La configuración del hecho imponible en la imposición personal sobre la renta se realiza mediante la aplicación de una serie de técnicas tributarias. Entre éstas se encuentran los supuestos de no sujeción y las exenciones. El estudio de los supuestos de no sujeción se realizó anteriormente por lo que en este momento se analizarán las exenciones. También éstas completan la delimitación del hecho imponible al igual que los supuestos de no sujeción. Sin embargo en este caso a pesar de la realización del presupuesto de hecho por el contribuyente la norma reguladora impide la efectividad de la consecuencia jurídica materializada en la sujeción al Impuesto⁶¹. La consecuencia jurídica desprendida es la ausencia de gravamen por el Impuesto al igual que en los supuestos de no sujeción. A este respecto ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON señala que la exención tributaria *<<debe reservarse para aquellos preceptos que operan directamente en el hecho imponible, esto es, las que delimitan el*

⁶¹ La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establecía en su artículo 22 que *<<son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal>>*. A este respecto MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO señalan que *<<con el término exención se define una modalidad de sujeción al tributo caracterizada porque no existe obligación tributaria de pago. Ello es posible porque la definición del hecho imponible no se agota con la previsión genérica del mismo y su consecuencia ordinaria de provocar el nacimiento de la obligación, sino que a tal previsión se añade otra más específica en cuya virtud ciertos supuestos incluidos en el ámbito del hecho imponible no dan lugar a dicho nacimiento, o bien lo hacen pero por cuantía inferior a la ordinaria (...). Consistiendo, pues, el hecho exento en el propio hecho imponible calificado por determinadas circunstancias, la norma de exención supone una consideración más detallada, más particularizada de alguno de los supuestos integrados en aquél>>*. En MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F.: *Derecho Tributario*, ob. cit., p.126.

presupuesto de hecho determinando para qué sujetos o actos no va a surgir la obligación tributaria o ésta surge reducida>>⁶². La mayoría de las ordenaciones de la imposición sobre la renta establecieron una serie de ingresos excluidos de gravamen. Si bien inicialmente la distinción entre los supuestos de no sujeción y exención no se encontraban delimitados de forma precisa. Los antecedentes de las exenciones en la imposición personal sobre la renta se pueden encontrar en el Decreto de 12 de octubre de 1868⁶³. La citada disposición señalaba en su base primera que el Impuesto personal <<se establece en sustitución de la contribución de consumos un impuesto de repartimiento personal, que pagarán sin excepción de clase ni fuero todos los individuos (...) con la sola excepción de los pobres de solemnidad y presos y penados sostenidos con fondos públicos>>⁶⁴. La exención a la aplicación del gravamen personal se encontraba en los pobres, presos y penados como ha señalado PÉREZ RON⁶⁵. En el estudio de las exenciones merece también destacar el Repartimiento General de Utilidades de 1870 que gravaba los ingresos obtenidos por el contribuyente. Las utilidades sometidas a imposición se configuraban de forma extensa al gravarse incluso las ganancias de los juegos de azar y los beneficios derivados de los negocios de especulación que las ordenaciones posteriores calificaron de exenciones. Las regulaciones de la Contribución General sobre la Renta carecían de una distinción entre los supuestos de exención y no sujeción. Este es el caso de la Ley de 20 de diciembre de 1932, de la Contribución General sobre la Renta que exceptuaba de gravamen una serie de supuestos calificados como incrementos de patrimonio. Los supuestos excluidos de gravamen eran los incrementos derivados de la adquisición mortis causa o inter vivos como premios, prestaciones económicas de contratos de seguros y la adquisición de patrimonios. De la misma manera, la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta mantuvo los supuestos anteriores a la vez que incorporó una serie de previsiones referidas a la concesión de premios

⁶² En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, ob. cit., p.120.

⁶³ Véase PÉREZ RON, J.L.: <<Antecedentes histórico-legislativos de los supuestos de no sujeción y de exención>>, ob. cit., p.113.

⁶⁴ *Ibidem*, p.113.

⁶⁵ *Ibidem*, p.113.

literarios o artísticos⁶⁶. La distinción normativa entre los supuestos de no sujeción y exención se realizó a través de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. La citada ordenación establecía que la regulación de las exenciones se debería realizar a través de ley⁶⁷. En concordancia con la reseñada ordenación, la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario que sustituyó la Contribución General sobre la Renta por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas incorporó la técnica de las exenciones. La determinación de la renta sometida a imposición en el Impuesto general se realizaba conforme a los rendimientos gravados en los “impuestos a cuenta”⁶⁸. La técnica tributaria de las exenciones como complemento a la delimitación del hecho imponible fue asumida en la configuración del “impuesto general”. De forma complementaria los impuestos a cuenta también recogieron una serie de exenciones que aparecían claramente diferenciados de los supuestos de no sujeción. Entre los supuestos exentos contemplados destacaba la ordenación contenida en el Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales. Esta ordenación regulaba una serie de entidades exentas del gravamen de la licencia fiscal⁶⁹. Por su parte el Decreto 512/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo

⁶⁶ La Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta establecía en su artículo 8 que *<<no se comprenderán como ingresos constitutivos de renta los incrementos de patrimonio provenientes de herencias, legados, donaciones premios de la Lotería Nacional y del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas, premios nacionales para estimular el desarrollo de la Literatura y las Bellas Artes, y el cobro de capitales por razón de contratos de seguros o de amortización de cédulas con premio autorizado legalmente. los restantes incrementos patrimoniales se regirán por lo dispuesto en el artículo noveno>>*.

⁶⁷ La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria establecía en su artículo 10 que *<<se regularán, en todo caso, por ley: a) La determinación del hecho imponible (...). b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias>>*.

⁶⁸ El artículo 5.1 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que *<<a efectos de este impuesto tendrán la consideración de renta: a) Todos los conceptos de rendimientos sujetos en los impuestos a cuenta. b) Los mismos conceptos de rendimientos procedentes de países extranjeros o de territorios con regímenes tributarios especiales. c) Los rendimientos obtenidos en la enajenación de activos mobiliarios e inmobiliarios en los casos previstos en el artículo 16.2>>* por su parte el apartado segundo del mismo precepto señalaba que *<<la renta estimada por signos externos o por los Jurados tributarios se presumirá procedente de los conceptos incluidos en el apartado anterior>>*.

⁶⁹ El Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales contenía en su artículo 9 los supuestos exentos.

Personal diferenciaba dos categorías de exoneración de gravamen. Una referida a los supuestos de exención⁷⁰ y otra vinculada a la cuantía obtenida de los rendimientos del trabajo⁷¹. De la misma manera el Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital establecía una serie de exenciones aplicables a los dividendos, participaciones⁷² e intereses percibidos⁷³. Además esta regulación declaraba exentos los rendimientos gravados en el Impuesto sobre Sociedades o producciones cinematográficas así como de las empresas

⁷⁰ El artículo 8 del Decreto 512/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal establecía que <<gozarán de exención: 1. Aquellas personas a las que les sea de aplicación en virtud de Convenios internacionales o de pactos solemnes con el Estado. 2. La Iglesia Católica, por las dotaciones del culto y clero y el ejercicio del ministerio sacerdotal. 3. Las Hijas de la Caridad por las retribuciones que perciban. 4. Los asilados en los establecimientos benéficos por las gratificaciones que obtengan por sus trabajos en los mismos. 5. Los niños del Colegio de San Ildefonso por las asignaciones concedidas por su intervención en los sorteos de la Lotería Nacional. 6. Los titulares de familia numerosa con categoría de honor. 7. Los trabajadores manuales no afectos a Empresas o Entidades>>.

⁷¹ El Decreto 512/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal establecía en el artículo 9 que <<gozarán de exención por razón de la cuantía de sus remuneraciones aquellas personas cuyas bases imponibles no excedan de la cifra de 60.000 pesetas anuales (360,61 euros)>>.

⁷² El Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital regulaba en su artículo 6 al señalar que <<estarán exentos de gravamen los siguientes dividendos y participaciones: 1. Los dividendos de las acciones propiedad del Estado: Serie A de la Compañía Arrendataria del Monopolio de Petróleos S. A. y serie B de Tabacalera, S. A. 2. Los dividendos que perciban o beneficios que se atribuyan a las Corporaciones Locales en la explotación de servicios de su competencia en régimen de gestión directa o en forma de empresa privada e incluso por la parte que corresponda a las Corporaciones en la distribución de rendimientos por empresas mixtas. 3. Los dividendos o participaciones que correspondan a los socios o condueños de las sociedades o entidades que se dediquen exclusivamente a la adquisición o construcción de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo siempre que tengan reconocida la exención en el Impuesto sobre Sociedades. No obstante dichos dividendos o participaciones serán gravados aún cuando las sociedades o entidades no hubiesen perdido la exención en el Impuesto sobre Sociedades, si accidentalmente enajenasen fincas que formen parte de su patrimonio o eventualmente realizasen otras operaciones o actividades. El gravamen, en este caso, se limitará a la parte del dividendo o participación que corresponda a los beneficios de estas operaciones accidentales. 4. Los dividendos que distribuyan a sus accionistas las Sociedades de Inversión Mobiliaria y los beneficios que perciban los partícipes en los Fondos de Inversión Mobiliaria, siempre que cumplan las prescripciones de las leyes reguladoras de este tipo de Sociedades o Fondos. 5. Los dividendos que distribuyan a sus accionistas las sociedades anónimas españolas que se creen con autorización del Ministerio de Hacienda y tengan por exclusivo objeto la tenencia de acciones u otros títulos representativos del capital o deudas de sociedades extranjeras También estarán exentos los dividendos de valores extranjeros percibidos por las indicadas sociedades españolas. 6. Las participaciones en los resultados de las Cooperativas fiscalmente protegidas siempre que se ajusten a las normas que condicionan la exención>>.

⁷³ El Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital regulaba en su artículo 7 los supuestos de exención sobre los intereses percibidos de diversas entidades.

de navegación aérea o marítima extranjeras⁷⁴. Por lo demás, las previsiones sobre exclusión del gravamen recogidas en la derogada Contribución se trasladaron al Impuesto General⁷⁵. Merece destacar en este gravamen a los supuestos contemplados en el Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas referidos a *<<premios de la Lotería Nacional y del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas, premios nacionales para estimular el desarrollo de la Literatura y las Bellas Artes y el cobro de capitales por razón de contratos de seguros o de amortización de cédulas con premio autorizado legalmente>>*⁷⁶. Si bien cabe señalar que esta regulación reunió a las exenciones junto a los supuestos de no sujeción en un único precepto.

El examen de los precedentes normativos del gravamen sobre la renta ha puesto de relieve la confusión inicial entre los supuestos exentos y no sujetos. La delimitación tributaria de ambas técnicas posibilitó su incorporación al Impuesto general sobre la renta. Una vez concluido el estudio anterior corresponde el análisis de los supuestos de exención contenidos en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El citado análisis se realizará a partir del examen de los supuestos genéricos contenidos en la ordenación del Impuesto para continuar con las especialidades referidas a las ganancias o pérdidas patrimoniales exentas. El análisis independiente de ambas categorías se debe a la extensión y complejidad que afecta principalmente al último aspecto de estudio.

⁷⁴ En artículo 8 del Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital.

⁷⁵ El artículo 6 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que *<<no tendrán la consideración de renta: a) El precio de venta de los derechos de suscripción de valores mobiliarios. b) Los incrementos de patrimonio no justificados. c) Los incrementos de patrimonio provenientes de herencias, legados, donaciones, premios de la Lotería Nacional y del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas, premios nacionales para estimular el desarrollo de la Literatura y las Bellas Artes y el cobro de capitales por razón de contratos de seguros o de amortización de cédulas con premio autorizado legalmente>>*.

⁷⁶ En artículo 6 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Supuestos genéricos

La concreción de la delimitación negativa de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas precisa el examen de los supuestos de exención. El estudio de la delimitación negativa supone el análisis de los supuestos exonerados de gravamen de una serie de rendimientos e ingresos obtenidos por el contribuyente. Con el propósito de sistematizar el estudio de las exenciones en el Impuesto se aborda en primer lugar el análisis de los supuestos genéricos. Esta clasificación responde a la integración en este apartado de todos aquellos ingresos exentos agrupados en una lista establecida en las regulaciones del Impuesto en la que se prescinde de la distinción de la fuente productora de la renta. También se aborda en este análisis los supuestos exentos que aparecen recogidos en el texto regulador del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en otras disposiciones normativas referidas al tributo examinado.

El análisis comienza con el estudio de los supuestos de exención recogidos en las ordenaciones del tributo objeto de nuestro trabajo. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogía en una única relación a los supuestos no sujetos y las exenciones. La ordenación enumeraba una serie de supuestos que no se consideraban renta a efectos de su gravamen. Entre estos supuestos se encontraban los premios derivados de la lotería nacional, patronato de apuestas mutuas deportivas benéficas y organización nacional de ciegos así como los de carácter literario, artístico o científico. De la misma manera no tenían la consideración de renta las indemnizaciones obtenidas por pérdida y deterioro de bienes o derechos que no fueran susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio⁷⁷. Por tanto los supuestos excluidos de gravamen completaban la

⁷⁷ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 3.4 que <<no tendrán la consideración de renta los premios de la Lotería Nacional, del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas y de la Organización Nacional de Ciegos, así como los premios literarios, artísticos y científicos relevantes que se determinen reglamentariamente. Tampoco tendrán la consideración de renta las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio>>.

delimitación del hecho imponible del Impuesto⁷⁸. Las sucesivas ordenaciones del tributo regularon las exenciones al margen de la delimitación del hecho imponible como consecuencia de la incorporación y extensión de nuevos supuestos exonerados de gravamen⁷⁹. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incorporó nuevos supuestos de exención que en la regulación anterior se contemplaban como casos de no sujeción⁸⁰. De esta manera la exención rectificaba la delimitación del hecho imponible para determinados supuestos que en todo caso aparecían sometidos al principio de legalidad. A este respecto CAZORLA PRIETO señala en relación a esta regulación que *<<ahora se arranca del criterio de la globalidad y universalidad onmnicomprensiva, lo cual sólo permite la exclusión tributaria por vía de exención, sometida como tal al principio de legalidad>>*⁸¹. La técnica legislativa empleada para la regulación de los supuestos de exención se establecía en un artículo específico y diferenciado del dedicado al hecho imponible. Así mismo esta ordenación sustituyó la cláusula general sobre indemnizaciones exentas de la ordenación anterior por una lista cerrada de

⁷⁸ A este respecto CARBAJO VASCO señala que *<<la exención presupone la existencia previa del hecho imponible, éste se ha devengado y en atención a ciertas razones (técnicas) o de naturaleza no fiscal (extra-fiscal): políticas, sociales, económicas, de simplificación..., plenamente admitidas en nuestro ordenamiento tras la STC 37/1987, de 26 de marzo se establece que la capacidad contributiva devengada no resulte gravada, excluyéndola totalmente de fiscalidad (supuesto prototípico de exención) o, en su caso, que sólo resulte exaccionada parcialmente (exención parcial, bonificación...)>>*. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.110. Véase, también, CASADO OLLERO, G.: *<<Los fines no fiscales de los tributos>>*, en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. II., Madrid, 1991, pp.103 y ss.

⁷⁹ En relación a la limitación del número de exenciones CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO manifiestan que *<<lo cierto es que resulta muy difícil, una vez establecida, eliminar una exención, la cual es vista por los intereses beneficiados por la misma como prácticamente un "derecho adquirido", a pesar de que la doctrina del T.C. ha reiterado la inexistencia de "derechos adquiridos" en el campo tributario, a sensu contrario, artículo 9.3, C.E.>>* En CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, ob. cit., p.71.

⁸⁰ En este sentido CARBAJO VASCO pone de relieve que *<<en la anterior normativa, Ley 44/1978, de 8 de septiembre, la ambigua redacción de su artículo 3.4 y el carácter expansivo del concepto "indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el patrimonio" plantearon fuertes problemas interpretativos y grandes discusiones doctrinales acerca de su contenido. Asimismo, no estaba clara la naturaleza de este precepto, aunque las voces "no tendrán la consideración de renta" lo aproximaban a una no sujeción>>*. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.110.

⁸¹ En CAZORLA PRIETO, L.M.: *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.55.

supuestos exonerados de gravamen⁸². Los casos de carácter general se encontraban recogidos en el artículo nueve⁸³ mientras que las especialidades referidas a las rentas no obtenidas en España se establecían en el diecisiete de la ley del Impuesto⁸⁴. Adicionalmente esta ordenación contenía una serie de previsiones normativas sobre supuestos exentos regulados a lo largo del texto normativo⁸⁵. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta

⁸² A este respecto PÉREZ ROYO señala que <<la versión original del IRPF de 1978 liberaba de tributar en el impuesto a todas las indemnizaciones que intentarán compensar la pérdida o el deterioro de bienes o derechos no susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio. Se trataba de una cláusula general que, aun interpretada por el Reglamento, constituyó un auténtico semillero de conflictos entre la Administración y los contribuyentes, como lo prueba la abundantísima – y no siempre coincidente – doctrina administrativa y jurisprudencial que provocó aquella regulación. Pues bien, la Ley 18/1991, con el propósito confesado en su Exposición de Motivos de remediar esa situación, sustituyó la cláusula general de no sujeción de las indemnizaciones por una enumeración cerrada – en su número y, al menos pretendidamente en su redacción – de rentas exentas>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., 29.

⁸³ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 9 que <<uno. Estarán exentas las siguientes rentas: a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo. b) Las prestaciones reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente, así como las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva Entidad Gestora. c) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente para el servicio de los funcionarios de las Administraciones Públicas. d) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de Convenio, pacto o contrato. e) Las indemnizaciones por daños físicos o psíquicos a personas, en la cuantía legal o judicialmente reconocida, así como las percepciones derivadas de contratos de seguro por idéntico tipo de daños hasta 25 millones de pesetas (150.253,03 euros). f) Los premios de las loterías, juegos y apuestas del Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado u organizados por las Comunidades Autónomas. g) Los premios de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española. h) Los premios de los sorteos de la Organización Nacional de Ciegos. i) Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen. j) Las becas públicas percibidas para cursar estudios, en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el de licenciatura o equivalente inclusive. k) Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial. l) Las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con minusvalía o mayores de 65 años. Dos. El Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, la exención de los rendimientos correspondientes a empresarios de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes>>.

⁸⁴ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 17.1 los supuestos especiales de exención articulados sobre las rentas no obtenidas en España en los siguientes términos <<no obstante lo dispuesto en la letra b) del apartado uno del artículo 11 de esta Ley, los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles estarán exentos en España, cuando correspondan a personas físicas no sujetas por obligación personal de contribuir que tengan su residencia habitual en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea y no operen a través de establecimiento permanente en España>>.

⁸⁵ A este respecto CARBAJO VASCO señala que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas <<contiene otros supuestos de exoneración de gravamen no incluidos en el art. 9 de la LIR, caso del mínimo exento para rendimientos del

de las Personas Físicas y otras normas tributarias contenía un catálogo de supuestos de renta exentos al igual que la ordenación anterior⁸⁶. Sin embargo, esta relación no suponía una lista cerrada y exhaustiva de exenciones porque otros supuestos se encontraban dispersos en el texto legal⁸⁷. También las

*capital mobiliario (art. 39.Tres LIR) o la exención por reinversión de activos empresariales (art. 41- Cuatro LIR), sino que razones políticas condujeron a aceptar otros dos casos de exoneración fiscal en las Disposiciones Adicionales, supuestos de la Disposición Adicional Décima, calificado como no sujeción (...), y la Disposición Adicional Decimoprimeras>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., p.111.*

⁸⁶ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias disponía en su artículo 7 que <<estarán exentas las siguientes rentas: a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo. b) Las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana (...). c) Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil 1936/1939, (...). d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos a personas, en la cuantía legal o judicialmente reconocida. e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, (...). f) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan - como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, (...). g) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de las mismas inhabilitare por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio. h) Las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, (...). i) Las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con minusvalía o mayores de sesenta y cinco años. j) Las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el de licenciatura o equivalente inclusive. k) Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial. l) Los premios literarios, artísticos, o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen. m) Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel (...). n) Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único (...). ñ) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado y por las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y por la Organización Nacional de Ciegos. o) Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan. p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, en la cuantía y con las condiciones que reglamentariamente se establezcan, siempre que hayan tributado efectivamente en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar o idéntica a este impuesto>>.

⁸⁷ El artículo 33.4 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias regulaba las exenciones relativas a las ganancias patrimoniales derivadas de donaciones a las entidades previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y, de los incentivos fiscales al mecenazgo (Boletín Oficial del Estado, núm.307, de 24 de diciembre de 2002). También se regulaban los supuestos de exención relativos a la transmisión de vivienda habitual realizada por mayores de sesenta y cinco y de personas en situación de dependencia severa o gran dependencia. De la misma manera se encontraban recogidos los supuestos de exención originados con ocasión del pago de deudas tributarias regulados en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español mecenazgo (Boletín Oficial del Estado, núm.155, de 29

exenciones se encontraban recogidas en otros elementos de la estructura del Impuesto como es el caso de los mínimos exentos articulados en la base del Impuesto que respondían a las circunstancias personales y familiares del contribuyente⁸⁸. Estas últimas no derivaban de las fuentes productoras de la renta sino de la titularidad personal del contribuyente. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio mantuvo una delimitación muy similar de la regulación de las exenciones con respecto a la normativa anterior. También los supuestos de exenciones se encontraban dispersos en otros preceptos del texto legal y elementos de la estructura del Impuesto como en la ordenación anterior⁸⁹. El elevado número de supuestos exentos contenidos en la lista cerrada del artículo siete de la regulación examinada precisaba para su análisis la realización de una sistematización a través de agrupaciones de casos afines. Por todo ello se ha realizado una clasificación de supuestos primeramente referidos a prestaciones satisfechas por entidades, segundo a becas, ayudas y anualidades por alimentos, tercero sobre pensiones, cuarto en relación con indemnizaciones, quinto a premios, sexta y última en la que se agrupan una diversidad de rendimientos exentos vinculados al trabajo y capital.

de junio de 1985). Finalmente, el artículo 38 reguló la exención por causa de reinversión en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual.

⁸⁸ Sobre la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO ponen de manifiesto que <<a pesar del carácter sistematizador de la LIRPF y como ya sucedió en su antecedente, la Ley 18/1991, el artículo 7 L.I.R.P.F. no integra todos los supuestos exonerados del IRPF, sino los más importantes, por ejemplo, no se agrupan los correspondientes a los Tratados y Convenios Internacionales que mantienen su regulación propia, el caso de los salarios obtenidos por los trabajadores del IRELA (Disp. Der. Única, 2º, 1) o los supuestos de exención que aparecen en otros artículos de la propia Ley, v.gr., para las ganancias patrimoniales que constituyen “renta fiscal” en el supuesto de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas a través de la E.O.S.I.M., artículo 29.3º de la Ley. Evidentemente, los llamados “mínimo familiar” y “vital” son también supuestos de exoneración total de ciertas rentas, configurándose el conocido técnicamente como “mínimo exento” de imposición>>. En CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO J.R.: *Todo sobre el nuevo I. R. P. F.*, ob. cit., p.71.

⁸⁹ A este respecto ALBI IBAÑEZ, PAREDES GÓMEZ y RODRÍGUEZ ONDARZA señalan que <<por ejemplo, están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de (art. 33.4 LIRPF): - Donaciones a ciertas entidades (fundaciones y actividades de interés general). - La transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia. - pagos de deudas tributarias mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español. Igualmente están exentas las ganancias patrimoniales por transmisión de vivienda habitual en caso de reinversión (art. 38 LIRPF)>>. En ALBI IBAÑEZ, E., PAREDES GÓMEZ, R. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A.: *Sistema Fiscal Español*, ob. cit., pp.90 y ss.

El primer grupo se refiere a las prestaciones reconocidas al contribuyente y familiares⁹⁰ por la Seguridad Social así como las obtenidas por acogimiento de personas con discapacidad, mayores de sesenta y cinco años o menores. También las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio para cuidados en el entorno familiar así como las percibidas por actos de terrorismo o las obtenidas por entierro y sepelio. Merece especial referencia en esta agrupación el supuesto de las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único⁹¹. La exención se encontraba condicionada al cumplimiento de una serie de requisitos a la vez que se establecía un límite cuantitativo para su aplicación. La segunda agrupación de supuestos está constituida por las becas,

⁹⁰ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio 26/2014 establecía en su artículo 7.h) que se encontraban exentas las <<las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas. Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas. Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad. También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales>>.

⁹¹ El artículo 7.n) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio establecía que estarán exentas <<las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, con el límite de 12.020 euros, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma. El límite establecido en el párrafo anterior no se aplicará en el caso de prestaciones por desempleo percibidas por trabajadores que sean personas con discapacidad que se conviertan en trabajadores autónomos, en los términos del artículo 31 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. La exención prevista en el párrafo primero estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo>>. La Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 elevó el límite establecido en el pago único hasta los 15.500 euros. Finalmente la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo suprimió el límite cuantitativo anteriormente referido.

ayudas y anualidades por alimentos. En esta se encuentran las ayudas económicas orientadas a la formación como las becas públicas y aquéllas concedidas por entidades sin fines lucrativos para cursar estudios reglados en España o el extranjero en todos los niveles del sistema educativo. También se incluyen las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español. Así mismo se agrupan en esta clasificación las ayudas económicas para los afectados del virus de inmunodeficiencia humana y personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hubieran desarrollado la hepatitis C. Por último se encuentran las anualidades por alimentos satisfechas por los padres a favor de los hijos por decisión judicial. En el tercer grupo se incluyen las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas cuando aquélla inhabilitara para toda profesión u oficio. Además se integran las pensiones satisfechas en favor de personas con lesiones y mutilaciones como consecuencia de la Guerra Civil así como las derivadas del régimen de clases pasivas del Estado o su legislación especial. El cuarto grupo se refiere a la percepción de indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales en la cuantía legal o judicialmente reconocida así como las derivadas de contratos de seguro de accidentes. También se incluyen las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos o para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios. Merece especial referencia las indemnizaciones por despido o cese del trabajador en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores. En el caso de extinción del contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación se encontrarán exentas las indemnizaciones hasta el límite del importe del despido declarado improcedente siempre que no fuera de mutuo acuerdo conforme a planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas⁹². La quinta agrupación de

⁹² Según artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio. Posteriormente, la Ley 26/2014, de 27

supuestos exentos está formada por la obtención de premios literarios, artísticos o científicos relevantes así como los derivados de las loterías organizadas por entidades públicas, sorteos de la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles⁹³. En la sexta y última clasificación se agrupan los supuestos exentos provenientes de rendimientos de capital y trabajo. Entre los supuestos referidos al capital se encuentran los derivados de instrumentos de cobertura del riesgo de incremento del tipo de interés en préstamos destinados a la adquisición de vivienda habitual y rentas vitalicias obtenidas de planes individuales de ahorro así como los dividendos o participaciones en beneficios con el límite de 1.500 euros anuales⁹⁴. Entre los vinculados a los rendimientos del trabajo se encuentran las gratificaciones

de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias estableció el importe máximo de la indemnización exenta en la cantidad de 180.000 euros.

⁹³ El artículo 7.i) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio señalaba que estaban exentos <<los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios Príncipe de Asturias, en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias>>. Por su parte el artículo 7.ñ) de la misma disposición declaró exentos a <<los premios de las loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles>>. Posteriormente la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria (Boletín Oficial del Estado, núm. 53, de 2 de marzo de 2010) declaró la exención de los premios de loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Finalmente, la exención establecida en el artículo 7.ñ) fue suprimida por Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

⁹⁴ El artículo 7.y) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio establecía que <<esta exención no se aplicará a los dividendos y beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, ni a los procedentes de valores o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos. En el caso de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, el plazo será de un año>>. Posteriormente la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias suprimió esta exención.

extraordinarias por participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, aquéllos percibidos por trabajos realizados en el extranjero⁹⁵, prestaciones obtenidas en forma de renta por personas con discapacidad por aportaciones realizadas así como las correspondientes a patrimonios protegidos. Finalizada la enumeración de exenciones contenidas en la lista cerrada del Impuesto conviene analizar otros supuestos dispersos en el texto legal. Las exenciones recogidas al margen de la lista genérica examinada se refieren a las dietas o asignaciones para gastos de viaje hasta determinados límites⁹⁶ y los rendimientos de trabajo en especie exentos. Entre éstos se

⁹⁵ El artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio establecía la exención de <<los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos: 1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. 2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención>>.

⁹⁶ Según el artículo 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero se encuentran exoneradas de gravamen. En primer lugar las asignaciones para gastos de locomoción cuando el empleado utilice medios de transporte público estará exento el importe del gasto justificado mediante factura, documento equivalente o la cantidad resultante de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido. Se debe justificar la realidad del desplazamiento, gastos de peaje y aparcamiento. En segundo lugar las asignaciones para manutención y estancia se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales en restaurantes y hoteles. Cuando se hubiera pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y residencia estarán exentas las cantidades siguientes: Por gastos de estancia serán los importes justificados. Por gastos de manutención será de 53,34 euros diarios por desplazamiento en territorio español y de 91,35 euros diarios cuando fueran realizados al extranjero. Cuando no se hubiera pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual o residencia del perceptor serán las asignaciones que no excedan de 26,67 o 48,08 euros diarios según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero respectivamente. En el caso del personal de vuelo de las compañías aéreas se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención las cuantías que no excedan de 36,06 euros diarios en territorio español y 66,11 euros diarios si fueran desplazamiento al extranjero. También estarán exceptuadas de gravamen las cantidades abonadas por traslado de puesto de trabajo a municipio distinto siempre que se exija el cambio

incluye la entrega a los trabajadores de acciones, participaciones de la empresa así como de productos en comedores, importes orientados a la formación profesional, utilización de bienes de servicios sociales y culturales del personal empleado, primas de seguro de accidente laboral, responsabilidad civil o enfermedad satisfechas por el empresario y cantidades destinadas a la educación en todos los niveles oficiales⁹⁷. Así mismo se incluyen en la categoría de rendimientos de trabajo exentos a aquéllos supuestos contemplados en ordenaciones normativas al margen de la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Entre estos supuestos se encuentran las retribuciones obtenidas por los tripulantes de buques canarios,⁹⁸ percepciones de la Organización Internacional de

de residencia y correspondan exclusivamente a gastos originados por dicha causa. Además se encuentran exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas por los suplentes, candidatos o titulares del jurado en el cumplimiento de sus funciones así como las cantidades percibidas por los miembros de las Mesas Electorales.

⁹⁷ El artículo 42.2. de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio establecía que <<no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie: a) La entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. b) Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo. c) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine. d) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan. e) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador. f) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites: 1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes. 2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie. g) La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado>>.

⁹⁸ Según los artículos 73 y siguientes de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Comisiones de Valores⁹⁹ y los rendimientos del Consejo Internacional de Supervisión Pública de estándares de auditoría¹⁰⁰. La regulación vigente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas fue objeto de reformas posteriores en materia de exenciones que se analizan a continuación. La Ley 35/2007, de 15 de noviembre, por la que se establece la deducción por nacimiento o adopción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción incorporó un nuevo supuesto de exención referido a las percepciones obtenidas de cualquiera de las Administraciones Públicas vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores¹⁰¹. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias incorporó un nuevo supuesto exento referido a los rendimientos del capital mobiliario procedentes de seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo¹⁰². Finalmente, el Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del

⁹⁹ De acuerdo a la disposición adicional tercera de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

¹⁰⁰ Según la disposición adicional segunda de la Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias (Boletín Oficial del Estado, núm.76, de 30 de marzo de 2006).

¹⁰¹ La Ley 35/2007, de 15 de noviembre, por la que se establece la deducción por nacimiento o adopción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción (Boletín Oficial del Estado, núm. 275, de 16 de noviembre de 2007) incorporó la letra z) en la vigente regulación del Impuesto.

¹⁰² La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias incorporó un nuevo supuesto exento en el artículo 7.ñ) de la vigente regulación del Impuesto referido a <<los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo a que se refiere la disposición adicional vigésima sexta de esta Ley, siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura. Cualquier disposición del citado capital o el incumplimiento de cualquier otro requisito de los previstos en la disposición adicional vigésima sexta de esta Ley antes de la finalización de dicho plazo, determinará la obligación de integrar los rendimientos a que se refiere el párrafo anterior generados durante la vigencia del Plan en el período impositivo en el que se produzca tal incumplimiento>>.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico añadió un nuevo supuesto exento sobre las prestaciones económicas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas¹⁰³.

Una vez analizados los supuestos genéricos sobre rentas exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde el estudio de los casos específicos referidos a las ganancias y pérdidas patrimoniales. El examen de los supuestos genéricos y específicos exentos de gravamen constituyen uno de los aspectos de la delimitación negativa de la “renta gravable” objeto de nuestro estudio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Las exenciones en las ganancias y pérdidas patrimoniales

La delimitación negativa de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas requiere el examen de los supuestos de exención. La delimitación negativa de la renta gravada hace referencia a los supuestos excluidos de gravamen de determinados ingresos del contribuyente. Una vez analizados los supuestos de exención de carácter genérico corresponde el examen específico de las ganancias o pérdidas patrimoniales exoneradas de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁰³ El Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico (Boletín Oficial del Estado, núm. núm. 165, de 11 de julio de 2015) incorporó un nuevo supuesto exento en el artículo 7.y) de la vigente regulación del Impuesto sobre <<las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples. Asimismo estarán exentas las ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos a que se refiere la Ley 35/1995, de 11 de diciembre, de ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual, y las ayudas previstas en la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género, y demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de violencia de género por tal condición>>.

Los supuestos de exención sobre las ganancias patrimoniales implican que el contribuyente obtiene un incremento de patrimonio gravado por el Impuesto sin embargo las normas contenidas en dicha regulación exoneran de su gravamen atendiendo a determinadas circunstancias. Con el propósito de analizar los supuestos de exención a fin de realizar una delimitación negativa de la “renta gravable” se analizan a continuación las ordenaciones del Impuesto objeto de nuestro estudio. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas carecía de una diferenciación clara entre supuestos exentos y no sujetos al regularse de forma conjunta¹⁰⁴. Entre estos supuestos se encontraban las indemnizaciones por responsabilidad civil, premios de loterías, literarios, artísticos o científicos y las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas como consecuencia del anormal funcionamiento de los servicios¹⁰⁵. Merece especial referencia de esta regulación una serie de previsiones sobre la exención por reinversión de los incrementos de patrimonio originados por la transmisión de elementos materiales de las empresas con destino a la adquisición de bienes de la misma naturaleza¹⁰⁶. La misma calificación era de aplicación al incremento de patrimonio derivado de enajenación de vivienda habitual por el contribuyente en los casos de reinversión de las cantidades obtenidas en la adquisición de una nueva¹⁰⁷. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las

¹⁰⁴ El artículo 3 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas configuraba el hecho imponible en sus tres primeros apartados. Por su parte, el apartado cuarto del mismo precepto disponía que *<<no tendrán la consideración de renta los premios de la Lotería Nacional, del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas benéficas y de la Organización Nacional de Ciegos, así como los premios literarios, artísticos y científicos relevantes que se determine reglamentariamente. Tampoco tendrán la consideración de renta las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio>>*.

¹⁰⁵ En el artículo 8 del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁰⁶ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 20.9 que *<<los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales del activo fijo de las empresas, necesarias para la realización de sus actividades empresariales, no serán gravados siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en bienes de la misma naturaleza y destino en un período no superior a dos años>>*.

¹⁰⁷ El artículo 20.9 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que *<<cuando se trate de incrementos de patrimonio obtenidos por enajenación de la vivienda habitual del contribuyente, el importe de los mismos se reducirá en dos millones de pesetas (12.020, 24 euros), siempre que el total de la venta se reinvierta en las mismas condiciones establecidas en el párrafo anterior. En el caso de que la reinversión fuese*

Personas Físicas delimitó de una forma más precisa las previsiones normativas sobre exenciones. Si bien conviene destacar un supuesto no gravado de incremento de patrimonio en función del importe neto obtenido. A este respecto el artículo 44.2 de la citada disposición señalaba que *<<no estarán sujetos los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas durante el año natural no supere 500.000 pesetas (3.005,06 euros)>>*¹⁰⁸. En relación a esta previsión BLASCO DELGADO señala que a pesar de la delimitación del citado precepto *<<como un supuesto de no sujeción, en realidad se trata de una norma de exención>>*¹⁰⁹. La citada disposición también era aplicable a los incrementos de patrimonio obtenidos de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica. La misma regulación recogía además una serie de supuestos exentos referidos a transmisiones lucrativas por fallecimiento del sujeto pasivo, donaciones a determinadas entidades, enajenación por personas mayores de sesenta y cinco años de su vivienda habitual¹¹⁰. También se incluyó en esta relación la exención de los incrementos patrimoniales originados por el pago del Impuesto mediante bienes integrantes del patrimonio histórico español. La reseñada ordenación mantuvo la exención contenida en la regulación anterior del incremento de patrimonio derivado de enajenación de vivienda habitual por el contribuyente en los casos de reinversión de las cantidades obtenidas en la adquisición de una nueva. La Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma

inferior al total de la reventa, la reducción se referirá únicamente a la parte proporcional equivalente>>.

¹⁰⁸ El segundo párrafo del artículo 44.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que *<<no estarán sujetos los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas durante el año natural no supere 500.000 pesetas (3.005,06 euros)>>*.

¹⁰⁹ En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.329. En este mismo sentido CAYÓN GALIARDO, A.: *<<La definición de los incrementos y disminuciones patrimoniales en la Ley 18/1991>>*, *Revista Técnica Tributaria*, núm.14, 1991, p.55.

¹¹⁰ El artículo 44.5 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que *<<no se someterán al Impuesto los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto: a) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del sujeto pasivo. b) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en la letra c) del apartado seis del artículo 78 de esta Ley. e) Con ocasión de la transmisión, por personas mayores de sesenta y cinco años, de su vivienda habitual a cambio de una renta vitalicia. d) Con ocasión del pago previsto en el apartado tres del artículo 97 de esta Ley>>*.

del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo estableció una serie de limitaciones a la exención del incremento de patrimonio en función del importe neto obtenido¹¹¹. Adicionalmente la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social suprimió el supuesto de no sujeción de carácter cuantitativo para las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital social¹¹². Además la disposición citada incorporó una serie de supuestos de exención referidos a la obtención de subvenciones vinculadas a las actividades económicas¹¹³. También merece destacar la existencia de supuestos exentos

¹¹¹ El artículo 1 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo (Boletín Oficial del Estado, núm.313, de 31, de 24 de diciembre de 1993) modificó el apartado uno del artículo 44 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas quedando redactado de la siguiente manera <<Uno. Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en los apartados siguientes. No estarán sujetos los incrementos netos del patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas durante el año natural no supere 500.000 pesetas (3.005,06 euros). Si el importe global a que se refiere el párrafo anterior procede, en todo o en parte, de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Instituciones de Inversión Colectiva, los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de éstas estarán sujetos al Impuesto. Quedan exceptuados de lo dispuesto en el párrafo tercero del apartado uno del artículo 44 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, aquellos incrementos netos de patrimonio procedentes de transmisiones o reembolsos realizados durante los períodos impositivos comprendidos en los años 1994 y 1995 en la medida en que el importe obtenido se invierta, en el mismo año, en un plan de ahorro popular>>.

¹¹² El artículo 3.2 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social modificó el apartado uno del artículo 44 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación a la transmisión patrimonial de la siguiente manera <<no estarán sujetos los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas durante el año natural no supere 500.000 pesetas (3.005,06 euros). Si el importe global a que se refiere el párrafo anterior procede, en todo o en parte, de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de éstas estarán sujetos al impuesto>>.

¹¹³ En este sentido, la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social introdujo la disposición adicional quinta en la regulación establecida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a las subvenciones de la Política Agraria Comunitaria, en el sentido siguiente <<1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de: a) La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria: 1º Abandono definitivo del cultivo del viñedo. 2º Prima al arranque de plantaciones de manzanos. 3º Prima al arranque de plataneras. 4º Abandono definitivo de la producción lechera. b) La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria: Abandono definitivo de la actividad pesquera. c) La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento, de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades empresariales. 2. Para calcular la renta que no se integrará en la base imponible se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales

regulados al margen de la ley del Impuesto. A este respecto se puede señalar la exención de la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas de acuerdo a la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias¹¹⁴. El Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica estableció una serie de exenciones variables en función de los importes de los incrementos patrimoniales a partir de los dos años de generación¹¹⁵. Sin embargo, la regulación posterior del Impuesto suprimió

que, en su caso, se produzcan en los elementos afectos a las actividades. Cuando el importe de estas ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa. Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas>>. En el mismo sentido se recogía en la disposición adicional vigésimo segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias que añadió a las anteriores, las ayudas vinculadas al abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas, y el arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas. La misma regulación en la disposición adicional décimo novena disponía que <<*no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de reforestación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a veinte años>>. En idénticos términos se recogía en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio en la disposición adicional cuarta y quinta (subvenciones de la política agraria comunitaria y ayudas públicas, que incorporó las siguientes ayudas no gravadas como son: abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar, las vinculadas a la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países, la percepción de las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas, la percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera en el marco de las actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades y finalmente las ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo por idénticas causas de la vivienda habitual del contribuyente o del local en el que el titular de la actividad económica ejerciera la misma.*

¹¹⁴ La Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias estableció la aplicación de los beneficios fiscales para aquéllas personas físicas que realicen la primera instalación como titulares de una explotación de carácter de prioritaria junto con la acreditación de la realización de un plan de mejora en dicha actividad.

¹¹⁵ A este respecto BLASCO DELGADO señalaba que el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica modificó el artículo 75.3 de la vigente regulación del Impuesto al disponer que <<*la parte de la base liquidable irregular constituida por incrementos de patrimonio derivados de elementos patrimoniales adquiridos con más de dos años de antelación a la fecha en que tenga lugar la alteración en la composición del patrimonio se gravarán a los siguientes tipos: 1. Hasta 200.00 pesetas (1.202,02 euros) al 0 por 100. 2. Desde 200.001 (1.202,03 euros) en adelante al 20 por 100; ahora bien, la parte de la base liquidable irregular constituida por incrementos de patrimonio que procedan de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las Instituciones de Inversión Colectiva o de activos financieros se gravarán siempre al 20 por 100>>. En BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.331.*

dicha exención y fue sustituida por un tratamiento tributario más favorable a partir de los dos años¹¹⁶. La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social extendió la aplicación de la exención del incremento de patrimonio en función del importe obtenido a la estimación objetiva por transmisión onerosa de elementos afectos a actividades económicas siempre que no superase los 3.005,06 euros¹¹⁷. Sin embargo cabe destacar que esta previsión normativa también fue desestimada por las sucesivas regulaciones del Impuesto. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias sistematizó las previsiones normativas sobre las exenciones de las ganancias patrimoniales. Entre estos supuestos se encontraban las donaciones realizadas a las entidades o fundaciones legalmente reconocidas, ganancias originadas por transmisión de mayores de sesenta y cinco años de su vivienda habitual así como la generada con el pago de la deuda tributaria realizada mediante la entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español¹¹⁸. Si bien conviene advertir que también se encontraban una serie de supuestos exentos a lo largo del texto regulador. Entre éstos destacaba la transmisión de elementos patrimoniales afectos a las actividades económicas cuyos contribuyentes podían optar por tributar de acuerdo al tratamiento de las ganancias de patrimonio o aplicar lo previsto en el Impuesto sobre Sociedades para la reinversión de beneficios extraordinarios, que en este último caso no se

¹¹⁶ En contraposición a esta previsión normativa PÉREZ ROYO señala que <<se difiere el cómputo de las pérdidas habidas en la transmisión de elementos patrimoniales que se vuelvan a adquirir en el año siguiente a la transmisión que originó la pérdida, incorporándose esta última a la base imponible cuando tenga lugar la posterior transmisión del elemento patrimonial>> a la vez que se difieren <<las pérdidas habidas en la transmisión de valores cotizados, cuando se adquieran valores homogéneos en los dos meses anteriores o posteriores a la transmisión que origine la pérdida>> así como el <<diferimiento de las pérdidas habidas en la transmisión de valores no cotizados cuando se adquieran valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión que origine la pérdida>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., 313.

¹¹⁷ Así mismo, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social para limitar la progresividad estableció la aplicación del tipo de gravamen del 30 por ciento a los incrementos de patrimonio que formaban parte del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales. Este tipo de gravamen se aplicaba en la parte del incremento comprendido entre cero y 90.151,82 euros (15.000.000 pesetas). Con esta medida se armonizaba en el Impuesto sobre Sociedades con las modificaciones adoptadas en el mismo sentido a través de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

¹¹⁸ Estas exenciones se encontraban recogidas en el artículo 44.5 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al señalar que <<no se someterán al impuesto, los incrementos y disminuciones de patrimonio, que se pongan de manifiesto (...)>>.

calificaba de exención¹¹⁹. También esta ordenación incluyó los supuestos referidos a la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvirtiera en la adquisición de una nueva¹²⁰. Además cabe destacar el supuesto referido a la transmisión de activos fijos inmateriales (licencias) de los contribuyentes que ejercían la actividad de transporte por autotaxis en estimación objetiva cuando la misma estuviera motivada por incapacidad permanente, jubilación, cese por reestructuración del sector o

¹¹⁹ El artículo 36.2 de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía que <<los contribuyentes que realicen actividades económicas y transmitan elementos afectos a las mismas podrán optar por tributar por las ganancias patrimoniales que se produzcan con arreglo a las normas de esta Ley, o por aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para la reinversión de beneficios extraordinarios, en cuyo caso se integrará en cada período impositivo el importe total de la ganancia patrimonial imputable a ese período en la parte general de la base imponible. En ningún caso será aplicable a estas ganancias patrimoniales la exención por reinversión prevista en el artículo 127 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades>>. Sin embargo, cabe poner de manifiesto que esta previsión normativa no ha sido recogida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio. En cualquier caso, conviene destacar que, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público contempló excepcionalmente en el Impuesto sobre Sociedades la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios para los ejercicios 2012 y 2013.

¹²⁰ La Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 36.1 que <<podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida>>. En términos idénticos se recogió en el artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio. Posteriormente, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias incorporó un nuevo supuesto referido a las ganancias patrimoniales (bienes muebles e inmuebles) reinvertida en la constitución de una renta vitalicia realizada por contribuyentes mayores de sesenta y cinco años. Para ello, esta regulación añadió el apartado tercero al artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio al disponer que <<podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. La cantidad máxima total que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 euros. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida. La anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente>>.

motivos familiares incluidos hasta el segundo grado¹²¹. Por último cabe destacar el mantenimiento de los supuestos de exención establecidos en la regulación precedente del Impuesto referidos a la modernización de las explotaciones agrarias¹²², rentas forestales¹²³ y la percepción de subvenciones

¹²¹ El Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 41.1 que <<los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxis, clasificada en el epígrafe 721.2 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas que determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, reducirán las ganancias patrimoniales que se les produzcan como consecuencia de la transmisión de activos fijos inmateriales, cuando esta transmisión esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector. Así mismo, lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable cuando, por causas distintas a las señaladas en el mismo, se transmitan los activos inmateriales a familiares hasta el segundo grado>>. En el mismo sentido se recogió en la disposición adicional séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio. Posteriormente, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó la disposición adicional séptima, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio referida a la tributación de determinadas rentas obtenidas por contribuyentes que desarrollen la actividad de transporte por autotaxis en el siguiente sentido <<1. Los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxis, clasificada en el epígrafe 721.2 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, reducirán, conforme a lo dispuesto en el apartado 2 de esta disposición adicional, las ganancias patrimoniales que se les produzcan como consecuencia de la transmisión de activos fijos intangibles, cuando esta transmisión esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector. Asimismo, lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable cuando, por causas distintas a las señaladas en el mismo, se transmitan los activos intangibles a familiares hasta el segundo grado. 2. Las ganancias patrimoniales a que se refiere el apartado 1 anterior se reducirán de acuerdo con las siguientes reglas: 1.ª Se distinguirá la parte de la ganancia que se haya generado con anterioridad a 1 de enero de 2015, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente. 2.ª La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2015 se reducirá aplicando los porcentajes que figuran en la siguiente tabla, teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde la fecha de adquisición hasta 31 de diciembre de 2014: Más de doce años, 100 por ciento; Más de once años, 87 por ciento; Más de diez años, 74 por ciento; Más de nueve años, 61 por ciento; Más de ocho años, 54 por ciento; Más de siete años, 47 por ciento; Más de seis años, 40 por ciento; Más de cinco años, 33 por ciento; Más de cuatro años, 26 por ciento; Más de tres años, 19 por ciento; Más de dos años, 12 por ciento; Más de un año, 8 por ciento; Hasta un año, 4 por ciento>>.

¹²² PÉREZ ROYO señala que <<se mantienen los beneficios establecidos en la Ley 19/1995, de Modernización de Explotaciones Agrarias, para la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas>> que en este caso <<el beneficio consiste en aplicar a la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión una reducción del 7,14 por 100 por cada año que exceda de dos el plazo de generación de aquélla, quedando totalmente libre de tributar cuando el plazo de permanencia de la finca en el patrimonio del transmitente supere los quince años>>. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.337.

de la política agraria comunitaria¹²⁴. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio recogió la misma sistematización de supuestos exentos que la ordenación anterior. Entre estos supuestos se encontraban las donaciones realizadas a las entidades o fundaciones, ganancias de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda habitual, pago de la deuda tributaria mediante entrega de bienes del patrimonio histórico español, enajenación de vivienda habitual siempre que el importe se reinvirtiera en la adquisición de una nueva¹²⁵ y venta de licencias del transporte por autotaxis en estimación objetiva¹²⁶. La novedad de esta regulación se refería a la ampliación de la exención de las ganancias por transmisión de vivienda habitual en los casos de *<<personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia>>*¹²⁷. Así mismo la citada ordenación mantuvo las exenciones establecidas en la regulación anterior sobre modernización de las

¹²³ En disposición adicional decimonovena de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

¹²⁴ En disposición adicional vigésimo segunda de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. A este respecto PÉREZ ROYO distingue las subvenciones exentas siguientes *<<abandono definitivo del cultivo de viñedo, prima al arranque de plantaciones de manzano, prima de arranque de plataneras, abandono definitivo de la producción lechera, abandono del cultivo de peras, melocotones y nectarinas, arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas, abandono definitivo de la actividad pesquera y la percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas>>*. En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.338.

¹²⁵ El artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio señalaba que *<<podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida>>*.

¹²⁶ En disposición adicional séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

¹²⁷ En el artículo 33.4, b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

explotaciones agrarias¹²⁸, rentas forestales¹²⁹, subvenciones de la política agraria comunitaria a la vez que incorporó nuevos supuestos referidos a ayudas públicas¹³⁰. Entre éstas se encontraban las ayudas percibidas para la

¹²⁸ La disposición adicional sexta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio señalaba que <<los agricultores jóvenes o asalariados agrarios que determinen el rendimiento neto de su actividad mediante el régimen de estimación objetiva, podrán reducir el correspondiente a su actividad agraria en un 25 por ciento durante los períodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación prioritaria, realizada al amparo de lo previsto en el capítulo IV del título I de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación>>.

¹²⁹ La disposición adicional cuarta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio establecía que <<no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años>>.

¹³⁰ La disposición adicional quinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio señalaba que <<1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de: a) La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria: 1.ª Abandono definitivo del cultivo del viñedo. 2.ª Prima al arranque de plantaciones de manzanos. 3.ª Prima al arranque de plataneras. 4.ª Abandono definitivo de la producción lechera. 5.ª Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas. 6.ª Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas. 7.ª Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar. b) La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria: paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países, así como por el abandono definitivo de la actividad pesquera. c) La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales. d) La percepción de las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas. e) La percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. Esta disposición sólo afectará a los animales destinados a la reproducción. 2. Para calcular la renta que no se integrará en la base imponible se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos patrimoniales. Cuando el importe de estas ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos, podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa. Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas. 3. Las ayudas públicas, distintas de las previstas en el apartado 1 anterior, percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, se integrarán en la base imponible en la parte en que excedan del coste de reparación de los mismos. En ningún caso, los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda, serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora. No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, las ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo por idénticas causas de la vivienda habitual del contribuyente o del local en el que el titular de la actividad económica ejerciera la misma. 4. No se integrarán en la base imponible

reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales así como las obtenidas para compensar los costes en las edificaciones afectadas por la liberalización del dividendo digital. Posteriormente, el Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa incorporó un nuevo supuesto de exención referido a la transmisión de las acciones y participaciones en empresas de nueva o reciente creación¹³¹. En este caso las participaciones o acciones debían adquirirse en el plazo de tres años contados a partir del 7 de julio de 2011 como consecuencia de la constitución de la sociedad así como la ampliación de capital. Esta previsión completaba los supuestos de inexistencia de ganancia patrimonial en las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refería el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹³². Adicionalmente, el Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero estableció una exención de carácter parcial de las rentas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos desde el 12 de mayo hasta el 31 de diciembre de 2012¹³³.

de este Impuesto, las ayudas concedidas en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital>>.

¹³¹ El Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa incorporó la disposición adicional trigésimo cuarta sobre medidas para favorecer la capitalización de empresas nuevas o reciente creación en la regulación vigente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹³² A este respecto LUCAS DURÁN señala que <<con ocasión de transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el artículo 20.6 de la LISD. Se trata de un supuesto contemplado en la normativa de la tributación de las herencias y donaciones para evitar que las cargas fiscales perjudiquen la transmisión de una empresa familiar a quienes continuarán con su explotación. Por ello se bonifica en el ISD en un 95 por 100. Pues bien, también en el ámbito del IRPF se declara la exención de tales transmisiones inter vivos para no lastrarlas fiscalmente>>. En LUCAS DURÁN, M.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)>>, en la obra colectiva dirigida por I.MERINO JARA, *Derecho Tributario, parte especial*, 4ª ed., Tecnos, Madrid, 2015, p.242.

¹³³ Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero (Boletín Oficial del Estado, núm.114, de 12 de mayo de 2012).

Esta disposición tenía una vigencia limitada en el tiempo por tratarse de medidas económicas de carácter coyuntural al margen de criterios estrictamente tributarios. La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización incorporó un nuevo supuesto de exención de gravamen sobre la transmisión de acciones o participaciones cuando el importe obtenido se reinvirtiera en la adquisición de otros títulos representativos del capital de una sociedad¹³⁴. La Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia incorporó un nuevo supuesto de exención referido a la dación en pago de la vivienda habitual para la cancelación de deudas garantizadas así como en las ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales¹³⁵. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no

¹³⁴ La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización incorporó el apartado segundo en el artículo 38 de la vigente regulación del Impuesto al establecer que *<<podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción prevista en el artículo 68.1 de esta Ley, siempre que el importe total obtenido por la transmisión de las mismas se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones de las citadas entidades en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida. No resultará de aplicación lo dispuesto en este apartado en los siguientes supuestos: a) Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones o participaciones. En este caso, la exención no procederá respecto de los valores que como consecuencia de dicha adquisición permanezcan en el patrimonio del contribuyente. b) Cuando las acciones o participaciones se transmitan a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, distinta de la propia entidad cuyas participaciones se transmiten>>*.

¹³⁵ La Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (Boletín Oficial del Estado, núm. 252, de 17 de octubre de 2014) incorporó un nuevo supuesto de ganancia patrimonial exenta en el artículo 33.4.d) de la vigente regulación del Impuesto al establecer que se producirá la exención *<<con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Asimismo estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales. En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda>>*.

Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias estableció una serie de modificaciones a los supuestos de exención regulados en la ordenación del Impuesto. Entre éstos se encontraba la exención del importe obtenido de la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de sesenta y cinco años siempre que se reinvertiera en la constitución de una renta vitalicia¹³⁶. Otro supuesto se refería a la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes cuando se produjeran adjudicaciones distintas a la pensión compensatoria establecidas legalmente o por resolución judicial¹³⁷. También la citada reforma limitó la vigencia temporal de la reducción aplicable a la transmisión de licencias de taxis recogida en la Disposición adicional séptima de la ley del Impuesto vigente. La novedad de la reforma, como es sabido, radicaba en la supresión de la exención para determinados premios de loterías. Entre éstos se encontraban los organizados por entidades públicas, sorteos de la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles. En este caso, los premios recibidos se sometían a un gravamen especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los cuales se les aplicaba una exención parcial hasta un determinado importe¹³⁸. El nuevo gravamen se

¹³⁶ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias incorporó el apartado tercero en el artículo 38 de la vigente regulación del Impuesto al señalar que <<podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. La cantidad máxima total que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 euros. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida. La anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente>>.

¹³⁷ Téngase presente que, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias incorporó un nuevo supuesto junto a las adjudicaciones de bienes como son las compensaciones dinerarias que en este último caso no reducían la base imponible del pagador, ni constituía renta para el perceptor.

¹³⁸ La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica modificó con efectos desde 1 de enero de 2013, la disposición adicional trigésima tercera, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No

incorporó en la disposición trigésima de la vigente regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por último, cabe destacar la incorporación de una nueva exención realizada por el Real Decreto-Ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social relativa a las rentas puestas de

Residentes y sobre el Patrimonio que quedó redactada de la siguiente forma <<gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. 1. Estarán sujetos a este Impuesto mediante un gravamen especial los siguientes premios obtenidos por contribuyentes de este Impuesto: a) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles. b) Los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en la letra anterior. El gravamen especial se exigirá de forma independiente respecto de cada décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiado. 2. Estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 2.500 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe. Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros. En caso de que fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta señalada en el párrafo anterior se reducirá de forma proporcional. En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta prevista en los párrafos anteriores se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda. 3. La base imponible del gravamen especial estará formada por el importe del premio que exceda de la cuantía exenta prevista en el apartado 2 anterior. Si el premio fuera en especie, la base imponible será aquella cuantía que, una vez minorada en el importe del ingreso a cuenta, arroje la parte del valor de mercado del premio que exceda de la cuantía exenta prevista en el apartado 2 anterior. En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la base imponible se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda. 4. La cuota íntegra del gravamen especial será la resultante de aplicar a la base imponible prevista en el apartado 3 anterior el tipo del 20 por ciento. Dicha cuota se minorará en el importe de las retenciones o ingresos a cuenta previstos en el apartado 6 de esta disposición adicional. 5. El gravamen especial se devengará en el momento en que se satisfaga o abone el premio obtenido. 6. Los premios previstos en esta disposición adicional estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 99 y 105 de esta Ley. El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 20 por ciento. La base de retención o ingreso a cuenta vendrá determinada por el importe de la base imponible del gravamen especial. 7. Los contribuyentes que hubieran obtenido los premios previstos en esta disposición estarán obligados a presentar una autoliquidación por este gravamen especial, determinando el importe de la deuda tributaria correspondiente, e ingresar su importe en el lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, no existirá obligación de presentar la citada autoliquidación cuando el premio obtenido hubiera sido de cuantía inferior al importe exento previsto en el apartado 2 anterior o se hubiera practicado retención o el ingreso a cuenta conforme a lo previsto en el apartado 6 anterior. 8. No se integrarán en la base imponible del Impuesto los premios previstos en esta disposición adicional. Las retenciones o ingresos a cuenta practicados conforme a lo previsto en la misma no minorarán la cuota líquida total del impuesto ni se tendrán en cuenta a efectos de lo previsto en el artículo 103 de esta Ley. 9. Lo establecido en esta disposición adicional no resultará de aplicación a los premios derivados de juegos celebrados con anterioridad a 1 de enero de 2013>>.

manifiesto en procedimientos concursales¹³⁹. En este caso se encontraban exentas las rentas provenientes de quitas así como de daciones en pago de deudas derivadas de la aprobación de convenios y acuerdos judiciales de refinanciación o de solución extrajudicial de pagos. De la misma manera se exoneran de gravamen las rentas derivadas del pasivo insatisfecho de acuerdo a la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal¹⁴⁰.

Finalizado el análisis de los casos particulares de exención sobre ganancias patrimoniales y el examen de los supuestos genéricos realizado anteriormente concluye el estudio de la delimitación negativa de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El análisis realizado sobre los casos de exención y los supuestos de no sujeción constituyen la delimitación negativa de la “renta gravable” objeto de nuestro estudio. Con el propósito de concluir este trabajo se analiza a continuación la determinación de la “renta gravable” a través de la integración y compensación de todos sus componentes examinados en la delimitación positiva.

¹³⁹ El Real Decreto-Ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social (Boletín Oficial del Estado, núm.51, de 28 de febrero de 2015) añadió una nueva disposición adicional cuadragésima tercera en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, con la siguiente redacción <<estarán exentas de este Impuesto las rentas obtenidas por los deudores que se pongan de manifiesto como consecuencia de quitas y daciones en pago de deudas, establecidas en un convenio aprobado judicialmente conforme al procedimiento fijado en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologado a que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de dicha ley, en un acuerdo extrajudicial de pagos a que se refiere el Título X o como consecuencia de exoneraciones del pasivo insatisfecho a que se refiere el artículo 178 bis de la misma Ley, siempre que las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas>>.

¹⁴⁰ Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (Boletín Oficial del Estado, núm.164, de 10 de julio de 2003).

III. CONSIDERACIONES CONCLUSIVAS PARCIALES

Finalizado el análisis sobre la delimitación negativa de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde recoger en el apartado final de este capítulo una serie de consideraciones parciales deducidas del estudio realizado. Las consideraciones en este momento referidas al Capítulo V permiten extraer una visión resumida de las distintas cuestiones abordadas. A continuación se procede a señalar las conclusiones más relevantes de acuerdo al siguiente orden en relación: a los supuestos de no sujeción; a las exenciones.

PRIMERA.- En relación a los supuestos de no sujeción.

A) Los supuestos de no sujeción complementan la delimitación del hecho imponible desde un punto de vista negativo. El contribuyente no realiza el presupuesto de hecho al igual que tampoco se origina el nacimiento de la obligación tributaria. La consecuencia jurídica que se desprende es la ausencia de gravamen por el tributo. Los supuestos de no sujeción constituyen la delimitación negativa del hecho imponible del Impuesto. La afluencia de renta al contribuyente calificada normativamente como supuesto de no sujeción no se integra en el concepto de “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La regulación normativa de la no sujeción examinada en el Impuesto se realiza a través de supuestos genéricos y específicos sobre ganancias o pérdidas patrimoniales.

B) Los supuestos de no sujeción de carácter genérico se refieren a la renta sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones así como la derivada de transmisiones lucrativas de activos financieros, seguros colectivos sobre pensiones, disposiciones de bienes personales, devolución de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos y las ayudas económicas por gastos de enfermedad no cubiertos por los servicios de salud.

C) Los supuestos de no sujeción sobre ganancias y pérdidas patrimoniales se fundamentan en una serie de delimitaciones normativas. La primera se basaba

en la inexistencia de alteración patrimonial en los casos de división de cosa común, disolución sociedad de gananciales o comunidades de bienes, extinción del régimen económico matrimonial de participación así como la separación de comuneros. La segunda se refería a la falta de consideración de ganancia y pérdida patrimonial por la regulación del Impuesto de los supuestos referidos a reducciones de capital, transmisiones lucrativas de empresas o participaciones, las originadas por fallecimiento del contribuyente, extinción del régimen económico-matrimonial de separación de bienes así como las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad. La tercera y última delimitación respondía a la falta de consideración de pérdidas patrimoniales a las causadas por el consumo, donativos, liberalidades, juego, las no justificadas, transmisión de valores admitidos o no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales, transmisiones de carácter lucrativo inter vivos así como aquéllas de elementos patrimoniales cuando el transmitente volviera a adquirirlos en el plazo de un año.

SEGUNDA.- *En relación a las exenciones.*

A) Las exenciones completan la delimitación negativa del hecho imponible al igual que los supuestos de no sujeción. Sin embargo en las exenciones a pesar de la realización del presupuesto de hecho por el contribuyente la norma reguladora impide la efectividad de la consecuencia jurídica materializada en la sujeción al Impuesto. Así mismo, la consecuencia jurídica desprendida es la ausencia de gravamen por el Impuesto al igual que en los supuestos de no sujeción. La afluencia de renta al contribuyente calificada normativamente como supuesto de exención no se integra en el concepto de “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La regulación de las exenciones se realiza a través de supuestos genéricos recogidos en una lista cerrada o mediante previsiones en la ley del Impuesto así como en disposiciones normativas de carácter especial. También se recoge en la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una serie de supuestos sobre ganancias o pérdidas patrimoniales.

B) Los supuestos genéricos de exención se recogen en una lista cerrada contenida en el artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. El elevado número de supuestos requería su sistematización para un estudio adecuado mediante la agrupación de casos afines. La clasificación realizada se refería; primero a las prestaciones satisfechas por entidades; segundo a becas, ayudas y anualidades por alimentos; tercero sobre pensiones; cuarto en relación con indemnizaciones; quinto a premios; finalmente una sexta y última en la que se agrupan una diversidad de rendimientos exentos vinculados al trabajo o capital. A continuación se recogen los supuestos correspondientes a cada grupo por su interés en este trabajo: El primer grupo se refiere a las prestaciones reconocidas al contribuyente y familiares por la Seguridad Social así como las obtenidas por acogimiento de personas con discapacidad, mayores de sesenta y cinco años o menores. También las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio para cuidados en el entorno familiar así como las percibidas por actos de terrorismo o las obtenidas por entierro y sepelio. Además se incluye en esta clasificación a las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único. Las últimas reformas incorporaron las percepciones obtenidas de cualquiera de las Administraciones Públicas vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores así como las prestaciones económicas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas. La segunda agrupación de supuestos está constituida por las becas, ayudas y anualidades por alimentos. En esta se encuentran las ayudas económicas orientadas a la formación como las becas públicas y aquellas concedidas por entidades sin fines lucrativos para cursar estudios reglados en España o el extranjero en todos los niveles del sistema educativo. También se incluyen las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español. Así mismo se agrupan en esta clasificación las ayudas económicas para los afectados del virus de inmunodeficiencia humana y

personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hubieran desarrollado la hepatitis C. Por último se encuentran las anualidades por alimentos satisfechas por los padres a favor de los hijos por decisión judicial. En el tercer grupo se incluyen las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas cuando aquélla inhabilitara para toda profesión u oficio. Además se integran las pensiones satisfechas en favor de personas con lesiones y mutilaciones como consecuencia de la Guerra Civil así como las derivadas del régimen de clases pasivas del Estado o su legislación especial. El cuarto grupo se refiere a la percepción de indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales en la cuantía legal o judicialmente reconocida así como las derivadas de contratos de seguro de accidentes. Además se incluyen las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos o para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios. De la misma manera se incluyen las indemnizaciones por despido o cese del trabajador en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores. La quinta agrupación de supuestos exentos está formada por la obtención de premios literarios, artísticos o científicos relevantes. En la sexta y última clasificación se agrupan los supuestos exentos provenientes de rendimientos de capital y trabajo. Entre los supuestos referidos al capital se encuentran los derivados de instrumentos de cobertura del riesgo de incremento del tipo de interés en préstamos destinados a la adquisición de vivienda habitual y rentas vitalicias obtenidas de planes individuales de ahorro. Las últimas reformas del Impuesto incorporaron a los rendimientos del capital mobiliario procedentes de seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumentaran los Planes de Ahorro a Largo Plazo. Entre los vinculados a los rendimientos del trabajo se encuentran las gratificaciones extraordinarias por participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, aquéllos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, prestaciones obtenidas en forma de renta por personas con discapacidad por aportaciones realizadas así como las correspondientes a patrimonios protegidos.

C) Los supuestos genéricos de exención regulados en disposiciones específicas de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio se refieren a los siguientes. Las dietas o asignaciones para gastos de viaje hasta determinados límites. También se incluyen los rendimientos de trabajo en especie exentos entre los que se encuentra la entrega a los trabajadores de acciones o participaciones de la empresa así como de productos en comedores, importes orientados a la formación profesional, utilización de bienes de servicios sociales y culturales del personal empleado, primas de seguro de accidente laboral, responsabilidad civil o enfermedad satisfechas por el empresario y cantidades destinadas a la educación en todos los niveles oficiales.

D) Los supuestos genéricos de exención regulados en disposiciones normativas de carácter especial se refieren a las retribuciones obtenidas por los tripulantes de buques canarios, percepciones de la Organización Internacional de Comisiones de Valores y los rendimientos del Consejo Internacional de Supervisión Pública de estándares de auditoría.

E) Las exenciones sobre ganancias y pérdidas patrimoniales recogidas en la vigente regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refieren a una serie de supuestos entre los que se encuentran: las donaciones realizadas a las entidades o fundaciones, ganancias de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda habitual, pago de la deuda tributaria mediante entrega de bienes del patrimonio histórico español, enajenación de vivienda habitual siempre que el importe se reinvirtiera en la adquisición de una nueva y venta de licencias del transporte por autotaxis en estimación objetiva. También se incluyó en esta ordenación la exención de las ganancias derivadas de la transmisión de vivienda habitual en los casos de personas en situación de dependencia severa o gran dependencia. Además se recogieron las exenciones establecidas en la regulación anterior del Impuesto sobre ayudas para la modernización de las explotaciones agrarias, rentas forestales, subvenciones de la política agraria comunitaria. La vigente

ordenación incorporó nuevos supuestos sobre ayudas públicas percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales así como las obtenidas para compensar los costes en las edificaciones afectadas por la liberalización del dividendo digital. Las reformas posteriores incorporaron las exenciones sobre la transmisión de acciones o participaciones cuando el importe obtenido se reinvirtiera en la adquisición de otros títulos representativos del capital de una sociedad así como el supuesto referido a la dación en pago de la vivienda habitual para la cancelación de deudas garantizadas así como en las ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales. Entre las reformas posteriores destacó la realizada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias al suprimir la exención de determinados premios de loterías. Entre éstos se encontraban los organizados por entidades públicas, sorteos de la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles. En este caso, los premios recibidos se sometían a un gravamen especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los cuales se les aplicaba una exención parcial hasta un determinado importe. Por último, cabe destacar la incorporación de una nueva exención realizada por el Real Decreto-Ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social relativa a las rentas puestas de manifiesto en procedimientos concursales. En este caso se encontraban exentas las rentas provenientes de quitas así como de daciones en pago de deudas derivadas de la aprobación de convenios y acuerdos judiciales de refinanciación o de solución extrajudicial de pagos. De la misma manera se exoneran de gravamen las rentas derivadas del pasivo insatisfecho de acuerdo a la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

CAPÍTULO VI

LA RENTA GRAVABLE DEL PERÍODO IMPOSITIVO

I. EL PERÍODO IMPOSITIVO Y LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE RENTAS

Para finalizar con el estudio de la delimitación normativa de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde analizar en este Capítulo VI a la integración de los componentes del concepto objeto de estudio. El análisis de los componentes excluidos de la consideración de “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha puesto de relieve la importancia de las fuentes de producción de ingresos para la determinación del concepto objeto de nuestro trabajo. El examen de los componentes de renta sometidos a gravamen se realizó mediante el análisis de la delimitación positiva de la “renta gravable”. Por todo ello corresponde en este momento el estudio de varios aspectos que afectan a los componentes de renta sometidos a gravamen. El primero se fundamenta en el examen del momento temporal considerado por las ordenaciones tributarias para el cómputo de los importes de los componentes de renta gravados que será estudiado a continuación. El segundo se refiere a la integración y compensación de los componentes de “renta gravable” que será analizado en el siguiente apartado de este capítulo.

La delimitación temporal de la renta es un aspecto relevante en el Impuesto, porque permite la integración de los rendimientos y las ganancias o pérdidas patrimoniales en función de un determinado período de tiempo¹. Además este análisis se justifica al posibilitar la agrupación de los componentes en un determinado lapso temporal a la vez que se excluyen a los ingresos y gastos generados al margen de dicha delimitación². Por esta razón entre otras la

¹ PÉREZ DE AYALA PELAYO señala que <<todo hecho imponible tiene una dimensión temporal, puesto que todo hecho se realiza en el tiempo. El aspecto temporal del hecho imponible indica las condiciones de tiempo en que debe realizarse el aspecto material, tal como aparece configurado por la norma correspondiente>>. En PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas de Derecho Financiero*, ob. cit., p.355.

² En este sentido CARBAJO VASCO pone de manifiesto que <<el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se define, en principio, como la obtención de la renta por el sujeto pasivo. Sin embargo, es evidente que en esta definición falta un elemento indispensable como es la referencia a la dimensión temporal de ese hecho imponible: la

totalidad de las regulaciones del gravamen sobre la renta de las personas físicas han establecido un período de tiempo al que se refiere la afluencia de ingresos y gastos del contribuyente. Aunque conviene poner de manifiesto que la delimitación temporal de la renta también responde a consideraciones de orden práctico al posibilitar la aplicación del Impuesto a la Administración tributaria³. El análisis de las regulaciones del gravamen sobre la renta pone de manifiesto las consideraciones realizadas anteriormente. Éste es el caso de la Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta al referirse al período de doce meses para la concreción del importe de los rendimientos e ingresos⁴. La excepción a este criterio se encontraba en las ganancias al quedar excluidas de la integración con el resto de los rendimientos cuando el elemento patrimonial enajenado superaba los tres años de permanencia en el patrimonio del contribuyente⁵. Otro aspecto de interés a resaltar de esta ordenación se refería a que la Contribución se devengaba <<e/

*obtención de renta es un hecho instantáneo pero, a la vez, continuado, duradero, que se prolonga a lo largo de la vida de la persona, habría de esperar al final de sus días para determinar su cuantía global y hacerla tributar en consecuencia. Del mismo modo, una comparación teóricamente perfecta entre la capacidad económica de dos personas, para ajustar a la misma el gravamen, requeriría la determinación de la renta que han obtenido a lo largo de toda su vida. Sin embargo, resulta evidente que unas pretensiones teóricas de tal calibre escapan con mucho a las de cualquier instrumento de un sistema fiscal constatable en la realidad. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como otros impuestos, tan sólo pretende ser un instrumento válido para discernir razonablemente quién y en qué medida debe contribuir a los gastos públicos, con una cierta periodicidad, además, que permita ir haciendo frente a los gastos que va asumiendo el Tesoro, y sólo en esa medida asume criterios éticos o, si se prefiere, decisiones políticas sobre lo que es o no justo. Así pues, rechazada la viabilidad de una medición "vital" o global de la renta, se hace preciso delimitar un período temporal al cual pueda referirse el hecho imponible para proceder a su medida>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Patrimonio*, ob. cit., p.400.*

³ A este respecto GARCÍA VILLAREJO explica que <<desde un punto de vista conceptual, el período impositivo debiera abordar toda la vida del contribuyente, porque sólo conociendo toda la renta global generada a lo largo de su vida por el sujeto económico que obtiene rentas, se puede saber verdaderamente su capacidad de pago. Ahora bien, por razones obvias, a efectos fiscales, es de todo punto necesario dividir en períodos más cortos de tiempo ese ejercicio económico global, de tal modo que, de la misma forma que se puede dividir la renta en ejercicios económicos detallados, se haga lo mismo a efectos fiscales con la recaudación en base a esa renta. Y en este sentido, se admite en general en todas las legislaciones que el período impositivo de este impuesto sea el del año natural>>. En GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, general y de España*, ob. cit., p.490.

⁴ En este sentido SAINZ DE BUJANDA señala en relación a la Contribución General sobre la Renta, de 1932 que <<el presupuesto objetivo de la obligación personal de contribuir consiste en la percepción por un sujeto de una renta global neta dentro del período de la imposición, tal y como aquélla aparezca definida y valorada por la Ley>>. En SAINZ DE BUJANDA, F.: <<Estructura jurídica del sistema tributario>>, *Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.41, 1961, p.105.

⁵ Véase a este respecto, el artículo 7 de la Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta. Este criterio será una constante en la regulación de este gravamen.

primer día del ejercicio económico, de todas las personas que en la referida fecha estuvieren sujetas a la obligación de contribuir con arreglo a los preceptos de esta Ley>>⁶. El devengo de la Contribución se producía el primer día del ejercicio económico, entendiéndose por éste, el referido a un año. Este criterio se articulaba a través de la diferenciación entre las utilidades de carácter fijo que eran aplicables al inicio del ejercicio económico y las eventuales de aplicación una vez transcurrido dicho período⁷. La Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta establecía que el gravamen del contribuyente recaía sobre *<<el total importe de su renta en el período de la imposición*>>⁸. La novedad de esta ordenación radicaba en el establecimiento del devengo del gravamen el 31 de diciembre de cada año. También esta normativa consideraba el período de la imposición referido al año natural. La citada previsión delimitó el período temporal al que se vinculaban las rentas sujetas a la Contribución así como su conclusión el último día del año⁹. Esta regulación constituyó un avance técnico relevante en la delimitación de la renta del período impositivo que fue recogido en las sucesivas ordenaciones. Otro aspecto destacable de esta regulación consistía en la facultad del Jurado Central para la concreción del período impositivo sobre los rendimientos de carácter plurianual así como la determinación de los incrementos no justificados de patrimonio¹⁰. La reseñada norma se enmarcaba

⁶ En el artículo 20 de la Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta.

⁷ La Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta establecía en el primer párrafo del artículo 21 que *<<las utilidades imponibles fijas en su cuantía y periódicas en su vencimiento, cualquiera que sea su origen, se evaluarán en el importe del rendimiento que corresponda al período de doce meses, contados desde el día en que nazca la obligación de contribuir, según el estado y condiciones que las fuentes o el título de que la utilidad proceda tuvieren en aquella fecha*>> por su parte el párrafo segundo señalaba que *<<las utilidades eventuales y aquellas cuya cuantía no pueda precisarse por anticipado, se estimarán por el resultado obtenido o liquidado en el período de doce meses, inmediato anterior a la fecha en que nazca la obligación de contribuir (...)>>*.

⁸ En estos términos se pronunciaba el artículo 4 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta.

⁹ El artículo 21 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta señalaba que *<<las cuotas de la Contribución General sobre la Renta se devengarán el treinta y uno de diciembre de cada año, a cuya fecha que tendrá la consideración de último día del período impositivo, será referida la estimación de las utilidades imponibles, cualquiera que sea su naturaleza y clase*>>.

¹⁰ La Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta disponía en el artículo 9 en relación a los incrementos no justificados de patrimonio que *<<si el período o períodos de su obtención no fueren conocidos, será el Jurado Central de la Contribución sobre la Renta quien distribuirá aquellos ingresos en las anualidades que, atendiendo las circunstancias que concurrieren, considere más adecuadas a la realidad*>>. Por su parte, el

en las amplias competencias que correspondían a los tribunales tributarios para la estimación de la renta del contribuyente. La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario contempló al igual que las ordenaciones reguladoras de la Contribución el devengo el 31 de diciembre de cada año para el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas¹¹. La particularidad de la reforma se fundamentaba en la derogación de la Contribución y la implantación de un Impuesto General sobre la Renta articulado sobre “gravámenes a cuenta”. De tal forma que estos últimos recaían de forma individualizada sobre los componentes gravados del Impuesto general. Desde esta perspectiva, los “impuestos a cuenta” también se referían al período de la imposición de carácter anual. Sin embargo, conviene destacar que en los “impuestos a cuenta”, el criterio del devengo no coincidía con el último día del año sino con el momento de la percepción del rendimiento gravado¹². La disparidad de criterios en la determinación del período impositivo entre los “impuestos a cuenta” y el gravamen “general” contribuyó a la revisión posterior de la citada reforma. Aunque, cabe destacar su influencia en las futuras ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al regular por primera vez, la interrupción del período impositivo por causa de fallecimiento del sujeto pasivo así como la determinación de las reglas de

artículo 31 señalaba en su segundo párrafo que <<al Jurado Central de la Contribución sobre la Renta le corresponderá, además de las cuestiones que, por esta Ley o por otras disposiciones se le encomienden, resolver en conciencia las discrepancias que se produzcan entre la Administración y los contribuyentes, respecto a: (...) d) La valoración y distribución, en su caso, entre los períodos que corresponda, de los frutos naturales cuyo ciclo de producción sea superior a doce meses>>.

¹¹ El artículo 119 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario señalaba que <<las cuotas del Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas se devengarán el treinta y uno de diciembre de cada año>>.

¹² El Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital señalaba en su artículo 35 que <<el período de la imposición coincidirá con el de la obtención de las rentas o rendimientos, sin que pueda exceder de un año>>. Por su parte, el artículo 36.1 de la misma disposición establecía que <<las cuotas tributarias se devengarán en el momento en que las rentas o rendimientos sean exigibles por los acreedores respectivos>>. En este mismo sentido se recogía en los artículos 22 y 23 del Decreto 512/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. Igualmente se contemplaba esta previsión en el Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales. Sin embargo, esta última regulación contemplaba períodos superiores al año para los supuestos de actividades sujetas a campaña. Así, el artículo 18 de la citada ordenación disponía que <<el período impositivo coincidirá con el año natural. A él se referirán las cuotas señaladas en las tarifas, excepto cuando se trate de industrias de campaña, para las cuales abarcará toda su duración, aunque comprenda parte de dos años naturales, sin que en ningún caso pueda exceder de doce meses>>.

imputación temporal referidas a los ingresos y gastos¹³. Una vez analizados los antecedentes normativos de los gravámenes sobre la renta y teniendo en cuenta los criterios temporales anteriores se examinan a continuación las ordenaciones objeto de nuestro estudio. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas configuró un período impositivo de carácter anual y cuyo devengo coincidía con el 31 de diciembre de cada año¹⁴. La norma general se completaba con una serie de excepciones al igual que en el “Impuesto general” en los casos de fallecimiento del sujeto pasivo así como en los supuestos de disolución o separación matrimonial¹⁵.

¹³ En este sentido CARRETERO PÉREZ resume los aspectos sobre la determinación de período impositivo de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario en los siguientes: <<el período impositivo constará de doce meses coincidentes con el año natural. a) Cuando por causa de fallecimiento el titular contribuyente no existiese como tal el 31 de diciembre del año en que se devengue la cuota, se estimará la base que correspondería al año, a los efectos de determinar el tipo de gravamen, siendo de competencia del Jurado dicha estimación. b) Los ingresos computables se imputarán al período impositivo durante cuyo transcurso se hubiere devengado el correspondiente impuesto a cuenta, al ejercicio en que las enajenaciones se hubiesen realizado y en los demás casos a aquel en que se hubieren obtenido. c) Los gastos deducibles se imputarán al período impositivo en que venza la obligación de pago y en el caso de no poderla determinar a aquel en que hubiesen sido satisfechos. d) Las cuotas del impuesto se devengarán el 31 de diciembre de cada año>>. En CARRETERO PÉREZ, A.: *El sistema tributario español reformado*, ob. cit., p.622.

¹⁴ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 23 que <<el período de la imposición será el año natural, y el impuesto se devengará el día treinta y uno de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo previsto en el artículo siguiente>>. La justificación de esta previsión se encontraba como señala MÉNENDEZ MORENO en que <<la determinación del devengo en un impuesto periódico el primer día del período impositivo y no el último puede dar lugar al pago del mismo sin que luego se agote la totalidad de dicho período impositivo, de manera que, por ejemplo, el dueño de un vehículo el primer día del año natural podría verse obligado a pagar en su totalidad el Impuesto sobre Vehículos de Tracción mecánica, aunque se desprendiera al día siguiente del vehículo, situación que sin embargo, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales corrige en algún supuesto prorrateando por trimestres naturales la cuota del Impuesto>>. AA.VV.: *Derecho Financiero y Tributario, parte general. Lecciones de Cátedra*, dirigido por A. MENÉNDEZ MORENO, 8ª ed., ob. cit., p.196.

¹⁵ El artículo 24 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que <<Uno. El período impositivo será inferior al año para el sujeto pasivo que falleciera en día distinto del treinta y uno de diciembre, y para los demás sujetos pasivos incluidos en la misma unidad familiar. Dos. En tal caso, el impuesto se devengará el día del fallecimiento. Tres. La base imponible será la que corresponda a la renta obtenida hasta dicha fecha, sin que proceda en ningún caso la elevación al año de ésta. Cuatro. Las deducciones en la cuota reguladas en los apartados a), b), c) y d) del artículo veintinueve se aplicarán reducidas proporcionalmente al número de días del año natural que integren el período impositivo. Cinco. Los herederos y legatarios estarán solidariamente obligados, frente a la Hacienda, con los sujetos pasivos supervivientes de la unidad familiar, y ocuparán, respecto a éstos, el lugar del causante a efectos del prorrateo regulado en el artículo treinta y uno de la Ley. Seis. Los mismos criterios se aplicarán para el cálculo del impuesto correspondiente a los demás sujetos de la unidad familiar, para los que se abre un nuevo período impositivo hasta que se produzca el devengo de acuerdo con lo establecido en este artículo y en el anterior. Siete. El período impositivo será también inferior al año en los casos de disolución o separación matrimonial, produciéndose el devengo en la fecha de la sentencia, y posteriormente en la que

Las excepciones específicas se desarrollaban en la regulación reglamentaria del Impuesto¹⁶. Otro aspecto relevante de esta ordenación se manifestaba en la configuración del devengo como criterio fundamental para la imputación temporal de los ingresos y gastos del sujeto pasivo¹⁷. Este principio general de imputación se complementaba con criterios adicionales basados en la percepción de los ingresos y la realización de los gastos que en todo en todo

corresponda según lo establecido en este artículo y en el anterior. En tales supuestos será de aplicación lo establecido para casos de fallecimiento>>.

¹⁶ El artículo 109 del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía lo siguiente:<<1. Los ingresos y gastos que determinan la base imponible del Impuesto se imputarán al período que se hubiesen devengado los unos y producidos los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. 2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, se entenderá que se han devengado los ingresos en el momento en que son exigibles por el acreedor, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 4 siguiente. 3. Cuando se trate de rendimientos de las sociedades a que se refieren los artículos 28 y 29 de este reglamento, la imputación a los socios se hará en el período impositivo en que se hubiese aprobado el balance correspondiente, y siempre respecto de aquellos socios que tuvieran tal condición en la fecha del cierre del referido balance. 4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, tanto los rendimientos como los incrementos o disminuciones patrimoniales se entenderán devengados proporcionalmente, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes, salvo que el sujeto pasivo decida hacer uso del derecho contemplado en el artículo siguiente. En el caso de que el pago de la operación a plazo o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios, se considerará devengado el ingreso en la fecha de su vencimiento, salvo cuando los indicados efectos se transmitan en firme antes de finalizar el plazo correspondiente, en cuyo caso se entenderá devengado en el momento de su transmisión. 5. las diferencias, positivas o negativas, que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se computarán en el momento del cobro o del pago respectivo. 6. En el caso de subvenciones en capital los ingresos se entenderán obtenidos en la misma medida en que se amorticen los bienes financiados con cargo a dicha subvención. Si los bienes no fuesen susceptibles de amortización o ésta implicase un período superior a diez años a contar desde la respectiva subvención, ésta se computará como ingreso por décimas partes durante dicho período. Tratándose de bienes amortizables, si el sujeto pasivo no los amortizase, el importe de la subvención se computará como ingreso en proporción a los años en que debieran amortizarse aquéllos. Si éstos excedieran de diez, la subvención se computará como ingreso por décimas partes. 7. cuando por circunstancias justificadas, no imputables al sujeto pasivo, los rendimientos del trabajo no pudieran percibirse en los períodos en que se devengaron, se imputaran a éstos, en el año en que se perciban, practicándose en su caso la correspondiente liquidación complementaria, sin sanción ni recargo alguno. 8. En cuanto a los gastos se entenderán producidos desde el momento en que su importe sea exigible por quien haya de percibirlos>>.

¹⁷ El artículo 26 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba que <<Uno. Los ingresos y gastos que determinan la base del impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. Dos. No obstante, los sujetos pasivos podrán utilizar criterios de imputación distintos, sin que ello origine ninguna alteración en la calificación fiscal de los ingresos o gastos, siempre que cumplan los siguientes requisitos: a) Que se manifieste y justifique al presentar la declaración correspondiente al primer ejercicio en que deban surtir efecto. b) Que se especifique el plazo de su aplicación. Dentro de este plazo, el sujeto pasivo deberá ajustarse necesariamente a los criterios por él mismo elegidos. Tres. En ningún caso el cambio de criterio comportará que algún ingreso o gasto quede sin computar>>.

caso se encontraban subordinados al devengo¹⁸. También la regulación citada contempló un tratamiento específico para las rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo¹⁹. Las previsiones normativas se basaban en el prorrateo de las rentas irregulares entre el número de años de su generación²⁰. El criterio de prorrateo de las rentas irregulares se aplicaba incluso cuando el sujeto pasivo hubiera optado por un criterio de imputación de ingresos y gastos distinto al devengo²¹. Posteriormente, la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incorporó nuevos supuestos sobre interrupción del período impositivo referidos a la nulidad del matrimonio, fallecimiento del padre o madre sin

¹⁸ Sobre este particular DRAKE DRAKE señala que <<ahora bien, adoptado el criterio de imputación que pudiéramos llamar “de caja” (cobros y pagos), en caso de fallecimiento del sujeto pasivo, los ingresos y gastos pendientes de imputación en la fecha del fallecimiento deberán, automáticamente, imputarse al período en que tuviera lugar éste>>. En DRAKE DRAKE, R.: <<Un Impuesto nuevo>>, ob. cit., p.29.

¹⁹ El artículo 27 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que <<uno. En caso de incremento o disminución de patrimonio y en los demás supuestos en que los rendimientos se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regular, el ciclo de producción sea superior a un año, el gravamen de los mismos se llevará a cabo de la siguiente forma: Primero. Dichos rendimientos o pérdidas se dividirán por el número de años comprendidos en el período en que se hayan generado o se consideren imputables. En los casos en que no pueda determinarse dicho período, se tomará el de cinco años. Segundo. El cociente así hallado se sumará o restará, según proceda, a los restantes rendimientos e incrementos para determinar la magnitud sobre la cual se aplicará la tarifa del impuesto. Tercero. El resto de las rentas irregulares o pérdidas no acumuladas se gravará al tipo medio que según la escala del artículo veintiocho resulte de la operación anterior. En el caso de las pérdidas no acumuladas, se aplicará a éstas el indicado tipo medio, y su resultado se deducirá de la cuota de tarifa. Dos. El mismo tratamiento se aplicará a las rentas que se pongan de manifiesto a través de adquisiciones a título oneroso, cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados por el sujeto pasivo, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan>>.

²⁰ Desde este punto de vista, el Informe CARTER proponía que toda unidad tributaria individual o familiar <<debería poder utilizar la fórmula del promedio periódico de su renta. El período de promedio debería ser de cinco años, aunque el contribuyente pueda establecer su media en un menor número de ejercicios. Sólo los años consecutivos, sin solución de continuidad, deberían tenerse en cuenta en el período de promedio de la renta>>, además, <<un año que se haya computado ya en el promedio, no debería utilizarse de nuevo, salvo que se hayan obtenido ganancias patrimoniales, o hayan sido estimadas como realizadas, con motivo de la disolución de una unidad tributaria, por causa de muerte de sus miembros, o cuando hayan dejado de residir (...)>>. En Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Informe CARTER. *Impuesto sobre la Renta*, vol. II., ob. cit., p.315

²¹ A este respecto DRAKE DRAKE explica que <<si el sujeto pasivo hubiese optado por un sistema o criterio de imputación distinto del general, esto es, por el cobros y pagos, y, por lo tanto, una renta irregular a percibir en forma fraccionada en años posteriores al de su devengo, se imputará en cada uno de los períodos impositivos en que se perciba. Con lo cual se producirá un fraccionamiento que deberá tenerse en cuenta respecto del aplicado para la limitación de la progresividad, como tal renta irregular>>. En DRAKE DRAKE, R.: <<Un Impuesto nuevo>>, ob. cit., p.29.

vínculo matrimonial y los hermanos sometidos a una misma tutela²². En todos estos casos, el devengo del Impuesto se producía el día del fallecimiento del sujeto pasivo o en la fecha de la sentencia dictada por el Tribunal correspondiente para cada supuesto concreto. También se producía la ruptura del período impositivo de carácter anual por lo que el cómputo temporal para la integración y compensación de los incrementos o disminuciones de patrimonio así como rendimientos era inferior al año natural. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mantuvo la coincidencia del período impositivo con el año natural y el devengo del Impuesto con el 31 de diciembre²³. De la misma manera esta ordenación estableció como criterio general el devengo de los ingresos con independencia del momento de su cobro o pago²⁴. Asimismo, la percepción de los ingresos se contempló como criterio complementario al del devengo²⁵. El criterio general del devengo para la integración y compensación de los ingresos se vinculaba al

²² La Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dio nueva redacción al artículo 24.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al establecer que <<el período impositivo será inferior al año natural en los siguientes casos: a) Tratándose de un sujeto pasivo que no forme parte de una unidad familiar, por fallecimiento del mismo en un día distinto del 31 de diciembre. b) En caso de sujetos pasivos integrantes de una unidad familiar por disolución del matrimonio, ya se produzca ésta por el fallecimiento de uno o ambos cónyuges o por el divorcio, por nulidad del matrimonio o por separación matrimonial en virtud de sentencia judicial y por el fallecimiento del padre o madre solteros, o del cualquiera de los hermanos sometidos a una misma tutela>>.

²³ En este sentido CARBAJO VASCO pone de manifiesto que <<la Ley 44/1978 y su reglamento de 1981 trataban los aspectos temporales del Impuesto en un Capítulo independiente pero que reunía el tratamiento del período impositivo y el devengo del tributo como el de la imputación temporal (capítulo VI, arts. 23 y ss y Reglamento del Impuesto sobre la Renta)>> sin embargo, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas <<separa ambas cuestiones (período impositivo y devengo, por una parte e imputación temporal, por otra), regulando la primera en un título independiente (Título noveno) pero abordando la segunda junto a otras normas sobre la determinación de la renta (Capítulo II del Título V)>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Patrimonio*, ob. cit., p.400.

²⁴ CARBAJO VASCO señala que <<el criterio general sigue siendo el de “devengo” de los ingresos (“producción”, para los gastos), esto es, la imputación conforme al momento en que nacen los derechos o se contraen las obligaciones, lo que exige “atender a la corriente real que representan los ingresos y los gastos y no a la monetaria o financiera de los mismos (criterios de valoración del Plan General de Contabilidad)>>. *Ibídem*, p.402.

²⁵ El artículo 56 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señalaba en sus apartados 2 y 3 que <<Dos. No obstante, los sujetos pasivos podrán utilizar criterios de imputación distintos, sin que ello origine ninguna alteración en la calificación fiscal de los ingresos o gastos, siempre que cumplan los siguientes requisitos: a) Que se manifieste y justifique al presentar la declaración correspondiente al primer ejercicio en que deban surtir efecto. b) Que se especifique el plazo de su aplicación. Dentro de este plazo, cuya duración mínima será de tres años, el sujeto pasivo deberá ajustarse necesariamente a los criterios por él mismo elegidos. Tres. En ningún caso el cambio de criterio comportará que algún ingreso o gasto quede sin computar>>.

último día del período impositivo al que se refería el hecho imponible del Impuesto²⁶. El mantenimiento de este criterio planteaba el problema de la concreción del momento en que se originaba la corriente real de los ingresos y de los gastos. Para solucionar esta cuestión, el reglamento del Impuesto distinguió entre el devengo de los ingresos y la producción de los gastos²⁷. En este caso, los ingresos y los gastos aparecían vinculados con la “exigibilidad” desde la perspectiva del acreedor. El criterio de la exigibilidad se correspondía con el momento del nacimiento del derecho a la percepción de los ingresos así como con el instante en el que surgía la obligación del pago de los gastos con independencia del momento temporal de su realización²⁸. La incorporación de nuevos criterios referidos al “devengo”, “exigibilidad” y “momento del pago”

²⁶ A este respecto PÉREZ DE AYALA PELAYO explica que <<la obligación tributaria nace al producirse el hecho imponible. Pero todo hecho tiene una cierta duración, aunque sea muy breve, y además, siempre existen diversas opciones teóricas para determinar el momento en que se puede considerarse producido un hecho. El momento exacto en que se entiende producido el hecho imponible se conoce en nuestro Derecho con el nombre de devengo. Devengo del tributo es expresión equivalente a la de momento de realización del hecho imponible, lo que es igual al momento en que nace la obligación tributaria>> todo ello es de aplicación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas <<cuando el hecho imponible consiste en una acción que se extiende a lo largo del tiempo de manera ininterrumpida la ley ha de dividir, ha de fraccionar ese tiempo; a cada fracción temporal corresponde entonces una obligación tributaria distinta. A estas fracciones de tiempo en que se divide un hecho imponible de duración prolongada se les denomina períodos impositivos. En estos casos, el devengo del tributo ha de hacerse coincidir con algún momento de ese período; es frecuente fijar el devengo en el último día del período impositivo (caso IRPF)>>. En PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas de Derecho Financiero*, ob. cit., p.356.

²⁷ El artículo 14.1 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias señalaba que <<sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, los ingresos y gastos que determinan la base del Impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, los incrementos y disminuciones de patrimonio se entenderán devengados en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial>>. Por su parte, el apartado segundo del mismo precepto establecía que <<a efectos de lo previsto en el apartado anterior, se entenderá que se han devengado los ingresos en el momento en que sean exigibles por el acreedor>>.

²⁸ Este tratamiento se recogía en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como recuerda CARBAJO VASCO ya que <<el Reglamento de 1981, en su artículo 109, identificaba tanto “devengo de los ingresos” como la “producción de los gastos” con exigibilidad de los mismos (art. 109-2 y 8). Este criterio de exigibilidad, se mantiene también en el nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta), pues a él se refieren expresamente el artículo 14-Dos y siete, el primero en lo que respecta a los ingresos. En nuestra opinión, no se puede identificar exigibilidad con exigibilidad de pago (para esto está la regla especial de operaciones con pago aplazado) sino con el nacimiento de la obligación o perfección del contrato respectivo, aun cuando se difiera el momento de su cumplimiento pero tampoco es tan fácil concretar esta regla, la cual dependerá en muchos casos de la legislación civil o mercantil sustantiva. Por ejemplo, así en participaciones de beneficios por consejeros o accionistas de ejercicios societarios, el cumplimiento de las mismas sólo será exigible cuando sea tomado el acuerdo por la Junta General de Accionistas u organismo que haya fijado cada año la participación en esos beneficios>>. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Patrimonio*, ob. cit., pp.402 y ss.

puso de relieve la confusión normativa que afectaba a dichos términos para la determinación de la renta del período impositivo que fue abordada en las regulaciones posteriores del Impuesto²⁹. Así mismo esta ordenación contempló previsiones específicas para períodos impositivos inferiores al año natural al igual que la normativa precedente³⁰. La novedad destacable fue la influencia de los pronunciamientos constitucionales en la regulación de los períodos impositivos inferiores al año³¹. La influencia se puso de relieve con la ampliación del número de supuestos que producían la ruptura del período impositivo. En este caso, la regulación del Impuesto posibilitaba la existencia

²⁹ En este sentido MARTÍN QUERALT pone de manifiesto, en relación a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que <<nuestro legislador entremezcla conceptos que debiera delimitar con mayor precisión. Debiera distinguirse entre devengo – momento en que nace un derecho -, exigibilidad – momento en el que puede instarse su efectividad - y pago – o instante en que materialmente adquiere realidad el objeto del derecho ya devengado y exigible->>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., p.124.

³⁰ El artículo 94 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que <<Uno. El período impositivo será inferior al año natural en los siguientes casos: a) Tratándose de un sujeto pasivo que tribute individualmente, por fallecimiento del mismo en un día distinto del 31 de diciembre. b) En caso de sujetos pasivos que tributen conjuntamente, por disolución o nulidad del matrimonio, por separación matrimonial en virtud de sentencia judicial o por el fallecimiento del padre o madre separados o no casados. c) Cuando el sujeto pasivo contraiga matrimonio conforme a las disposiciones del Código Civil. En este caso, será presupuesto para la interrupción del período impositivo la tributación conjunta del matrimonio con posterioridad a su celebración. Dos. En los supuestos previstos en el apartado anterior, el período impositivo finalizará, devengándose el Impuesto, cuando se produzcan las circunstancias que se indican en el mismo. En ese momento se iniciará un nuevo período impositivo, según las nuevas condiciones en que se encuentren los sujetos pasivos, que finalizará el 31 de diciembre, si antes de dicha fecha no se vuelve a producir alguna circunstancia de las anteriormente citadas. Tres. Las deducciones de la cuota reguladas en los apartados uno y siete, letra c), del artículo 78 que resulten aplicables, se reducirán proporcionalmente al número de días del año natural que integren el período impositivo. Cuatro. En el caso de tributación conjunta, los herederos y legatarios estarán solidariamente obligados frente a la Hacienda con los sujetos pasivos supervivientes de la unidad familiar y ocuparán respecto a éstos el lugar del causante a efectos del prorrateo regulado en el artículo 89 de esta Ley>>.

³¹ A este respecto se puede destacar la influencia la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 (RTC 1989, 45) en la regulación de los períodos impositivos inferiores al año natural. Desde esta perspectiva CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO señalan que <<el supuesto más importante de generación de períodos impositivos “cortos” se producía cuando el contribuyente (sujeto pasivo en la Ley 18/1991) contraía matrimonio “conforme a las disposiciones del Código Civil” (art.94. Uno.c). En estas condiciones, se interrumpía el período impositivo en el momento del matrimonio, iniciándose uno distinto que transcurría hasta el 31 de diciembre. No obstante, para que produjera efectos esta ruptura, la nueva unidad familiar surgida del matrimonio tenía obligatoriamente que declarar conjuntamente durante el resto del ejercicio. De esta forma, el matrimonio producía dos opciones para el contribuyente: a) interrumpir el período impositivo y con posterioridad tributar conjuntamente, apareciendo tres declaraciones a lo largo del año natural y b) tributar separadamente por todo el período, es decir, efectuar declaraciones individuales por las rentas obtenidas por cada uno de los esposos a lo largo del año>>. En CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, ob. cit., pp.98 y ss.

de varios períodos impositivos dentro del año natural para el sujeto pasivo. Estos supuestos se originaban para cada cónyuge en el caso de celebración de matrimonio, disolución o separación matrimonial³². Otro aspecto relevante de esta regulación se manifestó en la eliminación del sistema de prorrateo de las rentas generadas de forma plurianual entre el número de años de su producción para su integración en el período impositivo. El tratamiento de los ingresos generados en varios años se calificó por la regulación del Impuesto en este momento examinada como rendimientos obtenidos de forma irregular en el tiempo. La calificación tributaria de dichos ingresos fue de “rentas irregulares” de aplicación a aquellos rendimientos, incrementos o disminuciones de patrimonio cuyo ciclo de producción fuera superior al año. El gravamen de las rentas irregulares se realizaba conforme a tipos impositivos de carácter proporcional. De la misma manera esta ordenación recogió las previsiones referidas a la imputación temporal de los ingresos y gastos de la regulación anterior³³. La novedad normativa fue la incorporación de un tratamiento específico de imputación de rentas vinculadas a los rendimientos del trabajo, actividades económicas, capital mobiliario y transparencia fiscal³⁴.

³² A este respecto ROMERO GARCÍA señala que <<en buena parte de los supuestos la interrupción del período viene ligada a la tributación conjunta, y esta modalidad de tributación en la Ley 18/1991 se caracteriza por ser un régimen optativo, frente a la obligatoriedad con la que se configuraba en la ley 44/1978. Por ello, conforme a la regulación anterior, ciertos acontecimientos como la disolución del matrimonio, nulidad matrimonial, separación judicial, celebración del matrimonio, fallecimiento del padre o madre no casados o separados legalmente, provocaban la interrupción del período automáticamente. Ahora en cambio, en tanto que la tributación conjunta, que se erige como presupuesto indispensable para la ruptura del período, es voluntaria, ese automatismo ha desaparecido. La excepción, en cierto modo, la constituye el fallecimiento del sujeto pasivo, que necesariamente provocará un devengo anticipado, se halle o no integrado en una unidad familiar, se tribute o no conjuntamente hasta la fecha del deceso>>. En ROMERO GARCÍA, F.: *Los períodos infra anuales en el Impuesto sobre la renta*, Aranzadi, Pamplona, 1998, p.28.

³³ El artículo 56 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía en sus apartados: Uno <<los ingresos y gastos que determinan la base del impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos>>. Cuatro <<en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado. las rentas se imputarán proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que el sujeto pasivo decida imputarlas al momento del nacimiento del derecho. En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rena vitalicia o temporal>>. Cinco <<las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se computarán en el momento del cobro o del pago respectivo>>. Seis <<lo dispuesto en los apartados anteriores se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42 de esta Ley en relación con la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales>>.

³⁴ El tratamiento específico del régimen de imputación temporal de ingresos y gastos se refería a los rendimientos del trabajo, actividades económicas, capital mobiliario y régimen de

Del mismo modo, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias reguló los aspectos referidos a la concreción temporal de la renta para su gravamen. Estas normas se referían a la delimitación del período impositivo así como a la determinación de la imputación temporal de los ingresos y gastos. El tratamiento de dichos aspectos se realizó mediante el establecimiento de reglas generales y especiales para cada uno de ellos. La regla general para la delimitación del período impositivo aparecía vinculada con el año natural y el devengo del Impuesto el 31 de diciembre³⁵. Mientras que la norma especial contemplaba períodos impositivos inferiores al año natural referidos exclusivamente al fallecimiento y al cambio de residencia del contribuyente³⁶. En estos casos, el

transparencia fiscal. Respecto a estas normas específicas CARBAJO VASCO señala para los rendimientos del trabajo que éstos *<<tienen una norma peculiar según la cual se imputan al momento en que se prestó el trabajo, pero no se declaran ni se paga el impuesto hasta el momento en que se cobran>>*, en relación a los rendimientos empresariales o profesionales *<<deben plegarse a lo establecido en el Impuesto sobre Sociedades>>*, sobre las rentas vitalicias *<<además de recordar la previsión legal de que, en ningún caso serán tratadas como operaciones a plazo, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de 1991 expresa la consecuencia lógica de esta regla: el incremento o disminución patrimonial correspondiente se computa para el rentista cuando se constituye la renta, es decir, en el momento de la transmisión del bien o derecho cedido a cambio de la renta vitalicia (art. 1802 del Código civil)>>*, finalmente en el régimen de transparencia fiscal esta imputación debe *<<efectuarse en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes (aprobación del Balance decía el reglamento de 1981), salvo, he aquí la precisión, que se opte por imputarse en los períodos impositivos que correspondan a las fechas de cierre de los ejercicios sociales, criterio éste ya recogido en el artículo 386 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y posible en el Impuesto sobre la Renta merced a la posibilidad concedida al sujeto pasivo en orden a decidir utilizar criterios de imputación distintos>>*. En CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, ob. cit., pp.403 y ss.

³⁵ El artículo 13 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía que *<<1. El período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre. 2. En tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento, sin perjuicio de la opción por la tributación conjunta prevista en el artículo 68.3 de esta Ley>>* por su parte el artículo 68.3 disponía que *<<la determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año, salvo en el caso de fallecimiento durante el año de algún miembro de la unidad familiar, en cuyo caso los restantes miembros de la unidad familiar podrán optar por la tributación conjunta, incluyendo las rentas del fallecido>>*.

³⁶ El Informe de reforma del Impuesto de 1998 consideraba que *<<el período impositivo normal del impuesto debe coincidir con el año natural, aunque debe existir también la posibilidad de un período impositivo más corto en aquellos casos en que resulte necesario por fallecimiento del contribuyente y para las restantes situaciones previstas en la legislación actual, a las que se ha propuesto añadir el caso de pérdida de la condición de residente>>*. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p.95. Sin embargo conviene poner de manifiesto que el cambio de residencia del contribuyente se configuraba en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias como un supuesto especial en las imputaciones temporales de ingresos o gastos.

devengo del Impuesto se producía el mismo día en el que se originaba dicha circunstancia³⁷. La regulación de la imputación temporal de las rentas se fundamentaba en el establecimiento de un tratamiento genérico³⁸, específico³⁹

³⁷ El artículo 13.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias fue modificado por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por la que se modifican las leyes del Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de los no Residentes en los siguientes términos <<en tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento>>.

³⁸ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía en su artículo 14.1, las reglas generales para la imputación temporal de rentas que consistían en las siguientes <<los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse. c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial>>.

³⁹ Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias contemplaba en su artículo 14.2, las normas especiales para la imputación temporal de rentas, de acuerdo a las siguientes <<2. Reglas especiales. a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza. b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del -trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, declaración-liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en la letra a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza. La declaración se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto. c) La prestación por desempleo percibida en su modalidad de pago único de acuerdo a lo establecido en la normativa laboral, podrá imputarse en cada uno de los períodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, se hubiese tenido derecho a la prestación. Dicha imputación se efectuará en proporción al tiempo que en cada período impositivo se hubiese tenido derecho a la prestación de no haber mediado el pago único. d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año. Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión. En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta. e) Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se imputarán en el momento del cobro o del pago respectivo. f) Las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.3 de esta Ley se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas. g) Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a la reparación de la misma, podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes>>.

y complementario⁴⁰. Pero en estos casos el criterio empleado para la imputación temporal se basaba en la exigibilidad de los ingresos o de los gastos y no en el devengo⁴¹. Como se recordará el principio del devengo prevalecía en la determinación de los períodos impositivos normales o cortos del Impuesto. El criterio de la exigibilidad en la imputación temporal de las rentas sustituyó a la posibilidad de aplicación de criterios alternativos al criterio del devengo por parte del contribuyente⁴². La aparente discordancia entre los criterios de “exigibilidad” y “devengo” dependía del punto de vista adoptado para la interpretación de este último⁴³. A su vez, el término “exigibilidad” aparecía vinculado de una forma más intensa con el momento en el que se producía el nacimiento del derecho a percibir los ingresos y a la obligación de realizar los pagos. Todo ello con independencia del momento en el que se

⁴⁰ Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias regulaba en su artículo 14.3 y 4 las reglas complementarias para la imputación temporal de rentas, que consistían en las siguientes <<3. En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, declaración-liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. 4. En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse>>.

⁴¹ El Informe de reforma del Impuesto de 1998 señalaba respecto a las normas de imputación temporal de los ingresos, gastos y rendimientos que << pese a la complejidad que introducen en la aplicación del Impuesto, son razonables y necesarias, por lo que propone su mantenimiento, aunque considera que, para evitar confusiones respecto al devengo del Impuesto, debe utilizarse el término “exigibilidad” en lugar del término “devengo” en los referidos criterios y reglas de imputación temporal>>. En Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998), ob. cit., p.97. Esta problemática tenía su origen como ponen de relieve CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO en que << la Ley 18/1991 no identificaba el momento del “devengo” en su artículo 56. Uno, aunque parecía referirse a la exigibilidad de los ingresos y de los gastos; de hecho, a este criterio de “exigibilidad” sí se referían específicamente el artículo 14.Dos (Ingresos) y Siete (gastos) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 1991>>. En CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, ob. cit., p.100.

⁴² Sin embargo CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO advierten respecto de la regulación del Impuesto de 1998 que << desaparece la posibilidad de que el contribuyente proponga reglas de imputación temporal propias, tal y como permitían los artículos 56.2 de la Ley 18/1991 y 15 del Reglamento I.R.P.F. 1991; sin embargo, esta afirmación radical ha de matizarse, ya que en el caso de tratarse de empresarios y profesionales, la remisión que se efectúa prácticamente en bloque a la hora de determinar los rendimientos de las actividades económicas a las reglas del Impuesto sobre sociedades (arts 26 y 28 L.I.R.P.F) traerá consigo, así mismo, la posible aplicación de criterios de imputación de rentas distintos de la regla de exigibilidad que establece el impuesto sobre Sociedades>>. *Ibidem*, ob. cit., pp.107 y ss.

⁴³ El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad establecía que en el principio de devengo << la imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos>>.

producía la corriente monetaria de los ingresos o gastos⁴⁴. El criterio de exigibilidad aplicado a las reglas de la imputación temporal de rentas posibilitaba la prevalencia del principio del devengo desde la perspectiva contable. Mención especial merece el tratamiento de las rentas generadas de forma notoriamente irregular en el tiempo para las que esta regulación estableció la aplicación de una reducción porcentual sobre dichos rendimientos⁴⁵. La delimitación de la irregularidad de la renta se asentaba en el criterio de su generación en un plazo superior a dos años o la calificación reglamentaria realizada al efecto sobre dichos rendimientos. El tratamiento de las rentas irregulares señalado se basaba en la técnica tributaria denominada de las “medias móviles”⁴⁶. La citada técnica tenía como finalidad la atenuación del aumento de la progresividad originada por la acumulación de las rentas producidas en varios años pero declaradas en un solo período impositivo. La solución aportada por la regulación comentada se fundamentaba en la agrupación de los rendimientos regulares con los irregulares a través de la aplicación de reducciones porcentuales a estos últimos lo que permitía su integración con el resto de los componentes de la renta. Sin embargo, el tratamiento de la irregularidad de las rentas asentado sobre un período superior a los dos años implicaba la consideración de un Impuesto basado en períodos impositivos de carácter plurianual para los rendimientos regulares. Esta

⁴⁴ Como señalan CARBAJO VASCO y DOMÍNGUEZ RODICIO <<el criterio de imputación que se sigue en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es el de “devengo”, es decir, la imputación conforme al momento en que nacen los derechos o se contraen las obligaciones, lo que exige atender a la corriente real que representan los ingresos y los gastos y no a la monetaria o financiera de los mismos>>. En CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, ob. cit., p.100.

⁴⁵ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía con carácter general una reducción del 30 por ciento sobre los rendimientos generados de forma notoriamente irregular en el tiempo o en un plazo superior a los dos años. Por su parte, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por la que se modifican las leyes del Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de los no Residentes elevó ese porcentaje hasta el 40 por ciento.

⁴⁶ A este respecto GARCÍA VILLAREJO y SALINAS SÁNCHEZ señalan que el tratamiento <<de las rentas irregulares puede ser, y de hecho lo viene siendo, muy diverso: El más general quizás sea el de la aplicación de medias móviles. Este procedimiento ofrece diversas fórmulas pero en general consiste en sumar conjuntamente la renta del año natural, con la de los años anteriores, de tal modo que siempre se añade y se quita un año. De este modo se suavizan los efectos de las fuertes fluctuaciones de renta. Otro sistema es el de “evaluación en porcentaje”, que consiste en determinar lo que se podría establecer como renta normal en una determinada actividad, y aplicar el impuesto sobre esa base, con independencia de la renta que se obtenga en cada ejercicio concreto>>. En GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, general y de España*, ob. cit., p.491.

consideración puso de relieve la disparidad del tratamiento de las rentas regulares generadas en un plazo no superior a los dos años puestas en relación con las normas sobre el período impositivo del Impuesto que lo vinculaban con el año natural. La Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa reguló un nuevo tratamiento de la irregularidad de las rentas que afectaba a las ganancias o pérdidas patrimoniales. Ello motivó la separación de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de una transmisión en función del tiempo de su generación. Esta previsión normativa estableció un acortamiento del plazo de dos años contenido en la regulación del Impuesto a uno para calificar la irregularidad de las ganancias y pérdidas patrimoniales. La irregularidad de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de una transmisión se refería a un período superior al año lo que suponía la aplicación de tipos de gravamen de carácter proporcional. Mientras que la regularidad de las ganancias y pérdidas patrimoniales inferiores al año implicaba la aplicación de la tarifa progresiva del Impuesto. La simplicidad de las previsiones señaladas posibilitó su incorporación en la regulación vigente del Impuesto. Merece especial referencia la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes al aglutinar los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales bajo la denominación de <<renta del período impositivo>>⁴⁷. En este precepto se recogía el procedimiento para la determinación del contenido de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de una forma más nítida que las ordenaciones anteriores. El procedimiento genérico se fundamentaba en que una vez determinados los rendimientos

⁴⁷ La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes modificó el artículo 15 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias al incorporar en su apartado tercero referido a la determinación de la base imponible que <<1.º Se determinará la renta del período impositivo de acuerdo con las siguientes reglas: a) Las rentas se calificarán y cuantificarán con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición. b) Se aplicarán las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta. c) Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen>>.

netos de cada fuente productora de renta se aplicaban las reducciones establecidas al efecto. La renta así determinada daba lugar a los rendimientos netos reducidos que se integraban y compensaban entre sí de acuerdo a las normas del Impuesto. La regulación vigente aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio recogió los aspectos temporales referidos al período impositivo y al devengo en los mismos términos que la ordenación anterior. El período impositivo estaba constituido por el año natural y el devengo del Impuesto se producía el último día del año⁴⁸. En cambio, el período impositivo era inferior al año natural cuando se producía el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre. En este caso el período impositivo terminaba y se devengaba en la fecha del fallecimiento⁴⁹. Esta regulación consolidó la diferenciación entre el “devengo” aplicable a la delimitación del período impositivo y la “exigibilidad” referida a las reglas de imputación temporal de los ingresos o gastos⁵⁰. El criterio de la exigibilidad se aplicó a la imputación temporal de las rentas a través de normas generales aplicables a los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales⁵¹

⁴⁸ La norma general se establecía en el artículo 12 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

⁴⁹ Las normas especiales se establecían en el artículo 13 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

⁵⁰ En cualquier caso como señala MÉNENDEZ MORENO se debe distinguir entre <<el devengo del impuesto y el devengo de la deuda, de manera que de acuerdo con lo que se desprende del artículo 21.2 de la Ley General Tributaria, si el primero determina el momento a partir del cual el impuesto puede exigirse por el ente público acreedor, el segundo determina el momento en que éste hace efectiva tal posibilidad y exige – o establece un plazo para hacerlo – la deuda tributaria. Esta distinción es muy evidente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que devengándose el impuesto con carácter general el 31 de diciembre de cada año, el devengo de la deuda se produce en cambio en el período de su declaración-liquidación, que suele establecerse entre el 1 de mayo y el 30 de junio de cada año>>. En AA.VV.: *Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., dirigida por A. MENÉNDEZ MORENO, ob. cit., p.195.

⁵¹ El artículo 14.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio estableció las reglas generales aplicables a la imputación temporal de rentas a través de los siguientes criterios <<a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las

así como el establecimiento de reglas especiales para supuestos específicos⁵². Adicionalmente, esta normativa incorporó un nuevo supuesto de imputación temporal referido a la pérdida de la condición de contribuyente por cambio de residencia. En este caso las rentas pendientes de imputación debían integrarse en la base imponible del último período impositivo declarado en el Impuesto⁵³. Posteriormente cabe destacar una serie de modificaciones relevantes sobre la imputación temporal de rentas que se analizan a continuación. La Ley 16/2012,

especialidades que reglamentariamente puedan establecerse. c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial>>.

⁵² La Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio contenía en su artículo 14.2 las reglas especiales aplicables a la imputación temporal de rentas en los siguientes supuestos <<a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza. b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza (...). c) La prestación por desempleo percibida en su modalidad de pago único de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral podrá imputarse en cada uno de los períodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, se hubiese tenido derecho a la prestación. Dicha imputación se efectuará en proporción al tiempo que en cada período impositivo se hubiese tenido derecho a la prestación de no haber mediado el pago único. d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes (...). e) Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se imputarán en el momento del cobro o del pago respectivo. f) Las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas. g) Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a su reparación podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes. h) Se imputará como rendimiento de capital mobiliario a que se refiere el artículo 25.3 de esta Ley, de cada período impositivo, la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo en aquellos contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión (...). i) Las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes. j) Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes>>.

⁵³ En el apartado tercero del artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica incorporó un nuevo supuesto referido a la pérdida de la condición de contribuyente por cambio de residencia a otro Estado de la Unión Europea⁵⁴. En este caso, el contribuyente podía optar por imputar las rentas pendientes en el último período impositivo o declararlas a medida que se obtuviera cada uno de los ingresos. La Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo suprimió el supuesto especial de imputación de rentas sobre la prestación por desempleo percibida en su modalidad de pago único al calificarse como un supuesto de exención. La Ley 14/2013 de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización incorporó el régimen especial del criterio de caja en la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. También esta normativa era de aplicación a los contribuyentes sujetos por obtención de rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La regulación posibilitaba a los contribuyentes que ejercían actividades económicas la aplicación del criterio de caja en el registro de sus operaciones en lugar del principio del devengo⁵⁵. La

⁵⁴ La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica modificó el artículo 14.3 referido a la imputación de rentas temporales al establecer que <<en el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente>>.

⁵⁵ El nuevo artículo 163 decies introducido en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido por la Ley 14/2013 de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización establecía que <<1. Podrán aplicar el régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos del impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros. 2. Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año. 3. Cuando el sujeto pasivo no hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, podrá aplicar este régimen especial en el año natural en curso. 4. A efectos de determinar el volumen de operaciones efectuadas por el sujeto pasivo referido en los apartados anteriores, las mismas se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido

adopción del citado criterio implicaba que la operación económica producía los efectos tributarios correspondientes en el momento de generación de la corriente real de los cobros y pagos con independencia de la fecha del nacimiento de la obligación. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias incorporó nuevos supuestos de carácter especial aplicables a la imputación temporal de rentas en la ordenación del tributo examinado. Estos supuestos se referían a las ganancias patrimoniales derivadas de la percepción de ayudas públicas⁵⁶ y a las pérdidas por créditos vencidos o no cobrados⁵⁷. La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades delimitó normativamente el criterio del devengo de acuerdo al principio contable recogido en los planes de contabilidad general así como

el devengo del impuesto sobre el Valor Añadido, si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja. 5. Quedarán excluidos del régimen de caja los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural superen la cuantía que se determine reglamentariamente>>.

⁵⁶ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó el artículo 14.2, c), de la ley vigente del Impuesto que quedó redactada de la siguiente forma, <<las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones previstas en las letras g), i) y j) de este apartado>>.

⁵⁷ La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias añadió una nueva letra k) al artículo 14.2 de la ley vigente del Impuesto con la siguiente redacción <<las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias: 1.º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley. 2.º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita. En otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. 3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho. Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial a que se refiere esta letra k), se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro>>.

especial aplicable a las pequeñas y medianas empresas⁵⁸. Estas regulaciones reforzaron el principio contable del devengo frente al criterio de cobros y pagos en tanto que la aplicación de este último requería la aprobación de la Administración Tributaria. Finalmente el Real Decreto-ley 5/2020, de 25 de febrero, por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en materia de agricultura y alimentación incorporó una nueva norma general sobre la imputación temporal de rentas⁵⁹. El supuesto se refería a las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural. En este caso dichas ayudas podían imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtuvieran y el resto en los tres ejercicios siguientes. La norma general aplicable a la imputación de los rendimientos, ganancia o pérdidas patrimoniales se fundamenta en el principio del devengo sin perjuicio de la existencia de criterios especiales para determinados supuestos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El examen del período impositivo y la imputación de rentas han puesto de manifiesto la relevancia del aspecto temporal para la determinación de los importes gravables correspondientes a los rendimientos y las ganancias o pérdidas patrimoniales en el Impuesto. Finalizado el estudio del momento

⁵⁸ La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades disponía en su artículo 11.1 que <<los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros>> mientras que el apartado segundo del mismo precepto señalaba que <<la eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine>>.

⁵⁹ El Real Decreto-ley 5/2020, de 25 de febrero, por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en materia de agricultura y alimentación (Boletín Oficial del Estado, núm. 49, de 26 de febrero de 2020) dio una nueva redacción al artículo 14.1 de la vigente regulación del Impuesto al establecer que <<los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse. No obstante, las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes. c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial>>.

temporal considerado por las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde el análisis de la integración y compensación de todos los componentes de “renta gravable” en el tributo objeto de nuestro examen.

II. LA INTEGRACIÓN Y COMPENSACION DE LOS COMPONENTES DE LA RENTA GRAVABLE

El análisis de los componentes de renta sometidos a gravamen se realizó en la delimitación positiva de la “renta gravable”. Una vez realizado dicho estudio surgieron aspectos relevantes a tener en cuenta que afectaban a los componentes de renta sometidos a gravamen. El primero fue el momento temporal considerado por las ordenaciones tributarias para el cómputo de los importes de los componentes de renta gravados que ha sido analizado anteriormente. El segundo y último trata sobre la integración y compensación de todos los componentes de “renta gravable” en el período impositivo que será analizado a continuación. El estudio de este último aspecto posibilitará la determinación de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que permitirá concluir este trabajo.

Una vez analizada la delimitación temporal de los rendimientos, ganancias, o pérdidas patrimoniales obtenidos por el contribuyente el siguiente paso para la determinación de la “renta gravable” del período impositivo” se refiere a la integración y compensación de los componentes de ésta. La cuestión es relevante porque posibilita la agrupación de los diversos rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales a través de las normas establecidas en el Impuesto. La determinación de la renta del período impositivo consiste en la adición de los componentes positivos y su compensación con los negativos de acuerdo a las normas establecidas en las regulaciones respectivas. Este modelo de determinación del gravamen de la renta responde a una concepción sintética del Impuesto⁶⁰. Aunque en nuestro ordenamiento tributario también se

⁶⁰ Un impuesto sintético se caracteriza como señala FERNÁNDEZ PÉREZ, por la existencia de <<un único gravamen que recae sobre todos los rendimientos que componen la renta global. Este sistema puede adoptar dos formas distintas: - Con tarifa única: la renta global es gravada

han recogido modelos alternativos como el sistema de producto para articular el gravamen sobre la renta del contribuyente. Como es sabido en este modelo, la integración de la renta se realizaba a través de impuestos parciales sobre cada fuente de renta que se adicionaban posteriormente en un “gravamen general”⁶¹. Expuesta de forma simple el proceso de integración y compensación de la renta para su gravamen corresponde el estudio pormenorizado de los antecedentes normativos y su evolución en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En todo caso y como consideración inicial sobre este aspecto ha de tenerse presente que a lo largo de las ordenaciones del gravamen sobre la renta ha predominado la concepción sintética. Este modelo aparecía recogido en la Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta en su Capítulo II denominado <<de la determinación de la renta imponible>>⁶². Destacaba de esta regulación la integración y compensación de los ingresos o rendimientos sin restricción alguna entre sí. De la misma manera, la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta contemplaba la compensación sin limitación alguna de los ingresos con los gastos establecidos en dicha regulación. El resultado derivado de dicha operación daba lugar a la “renta imponible”⁶³. La Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma

con un único impuesto de tarifa progresiva. – Con sobreimpuesto: la renta global es gravada con un impuesto proporcional o ligeramente progresivo, al que se añade un sobreimpuesto fuertemente progresivo para las rentas que superen un determinado nivel>>. En FERNÁNDEZ PÉREZ, A.: <<La imposición sobre la renta de las personas físicas>>, ob. cit., p.650.

⁶¹ El modelo cedular se fundamentaba como explica FERNÁNDEZ PÉREZ <<en la existencia de cédulas independientes con distintas normas de determinación de bases y distintos tipos de gravamen para los diversos rendimientos que componen la renta, siendo éstos gravados fraccionadamente en atención a su fuerte procedencia. Nos encontramos ante verdaderos impuestos de producto, pues con cada una de las cédulas se trata de gravar el producto o resultado económico asociado a una fuente determinada (tierra, propiedad inmueble urbana, actividad industrial o comercial, trabajo personal y capital). Además, generalmente existe un impuesto complementario sobre la renta global, de forma que cada fracción de renta es gravada en dos ocasiones: la primera, independientemente, mediante la cédula que corresponda a la fuente del rendimiento, y la segunda, como parte de la renta total que corresponde al sujeto, mediante el impuesto complementario>>. En FERNÁNDEZ PÉREZ, A.: <<La imposición sobre la renta de las personas físicas (I)>>, ob. cit., p.650.

⁶² A este respecto, el artículo 5 de la Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta disponía que <<para la determinación de la renta imponible se computarán al sujeto de gravamen la suma anual de los ingresos o rendimientos que perciba (...)>>. Por su parte, el artículo 6 de la misma regulación señalaba que <<de la suma de los ingresos brutos anuales que resulte de los conceptos relacionados en el artículo anterior, se deducirán (...)>>.

⁶³ El artículo 17 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta señalaba que <<constituirá la renta imponible del contribuyente la suma de los ingresos netos obtenidos durante el período de imposición (...)>>. Por su parte, el artículo 5 de la citada

del Sistema Tributario implantó un modelo de carácter cedular al gravar y regular el resultado derivado de cada fuente de renta de forma independiente mediante impuestos a cuenta. El sistema se completaba con un único gravamen complementario sobre la totalidad de las categorías de renta en las que éstas aparecían configuradas como imposiciones tributarias a cuenta del “Impuesto general”. La coordinación entre las distintas figuras tributarias se realizaba mediante la deducción en el “Impuesto general” de las cuotas tributarias derivadas de los “gravámenes a cuenta”. Aunque conviene resaltar que la deducción de las cuotas se realizaba con posterioridad a la aplicación de la tarifa de gravamen del “Impuesto general”⁶⁴. Los rendimientos computables en el “Impuesto general” se equiparaban con las bases imponibles de los “gravámenes a cuenta”⁶⁵. La excepción a esta norma se encontraba en las ganancias derivadas de la transmisión de bienes que se sometían únicamente al “Impuesto general”. A este respecto GOTA LOSADA señala que *<<sólo existe un concepto de renta que no se somete previamente a gravamen de los impuestos de producto y que, sin embargo, forma parte de la base imponible del impuesto general, son las plusvalías procedentes de enajenación de activos*

Contribución disponía que *<<para la determinación de la renta imponible se computará al sujeto de gravamen la suma anual de los ingresos o rendimientos que perciba (...)>>*. Finalmente el artículo 7 establecía que *<<de la suma de los ingresos brutos anuales que resulte de los conceptos relacionados en el artículo quinto se deducirán (...)>>*.

⁶⁴ El artículo 118.1 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del Sistema Tributario señalaba que *<<de la cuota obtenida por la aplicación de la escala a que se refiere el artículo ciento catorce se realizarán las deducciones que procedan por razón de las inversiones, y se deducirá el importe de las cuotas del Tesoro de los impuestos a cuenta a que se refiere el artículo ciento doce, número dos, devengadas en el período de la imposición, siempre que aquéllos figuren a nombre del contribuyente respectivo o éstos hayan sido objeto de la correspondiente retención (...)>>*.

⁶⁵ La Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del Sistema Tributario establecía en su artículo 112.2 que *<<los ingresos computables de las distintas clases de renta se estimarán por un importe igual al que haya prevalecido como base imponible en los siguientes impuestos a cuenta: a) Contribución Territorial Rústica. b) Contribución Territorial Urbana. c) Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. d) Impuesto sobre las Rentas del Capital; y e) Impuesto Industrial. A efectos de esta acumulación se estimarán en su total importe todas las bases imponibles de dicho impuesto sin que quepa excepción alguna (...)>>*. Adicionalmente, cabe señalar la integración de las rentas generadas en el extranjero de acuerdo al gravamen correspondiente del “impuesto a cuenta”. A este respecto, el apartado quinto de la citada disposición señalaba que *<<además se comprenderán entre los ingresos computables los rendimientos y utilidades a que se refieren los impuestos comprendidos en el número dos anterior, procedentes de países extranjeros o de territorios sujetos a regímenes tributarios especiales, aplicando a tal efecto, los mismos criterios que prevalezcan para estimar los ingresos y gastos en la determinación de las bases imponibles en los expresados impuestos. En caso de discrepancia, estos ingresos computables se determinarán por el Jurado tributario>>*.

mobiliarios e inmobiliarios>>⁶⁶. En cualquier caso conviene señalar que la totalidad de los rendimientos y ganancias se encontraban sujetos a la misma tarifa progresiva del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. La nueva etapa de la imposición tributaria de carácter personal se inició con la aprobación de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta regulación se caracterizaba por su eminente carácter sintético porque <<la base imponible se determinará siempre mediante la suma de los rendimientos e incrementos de patrimonio y la deducción de las pérdidas y disminuciones patrimoniales>>⁶⁷. Aunque conviene señalar que esta regulación contemplaba un tratamiento diferenciado de los incrementos de patrimonio respecto del resto de rendimientos al encontrarse estos últimos sometidos a la tarifa progresiva del Impuesto⁶⁸. Sin embargo, la compensación ilimitada de las disminuciones de patrimonio con el resto de rendimientos e incrementos patrimoniales prevista en dicha ordenación motivó su reforma al detectarse por la Administración tributaria la utilización de esta técnica como un instrumento de elusión fiscal. A tal efecto, la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableció la única compensación de las disminuciones de patrimonio con los incrementos patrimoniales puestos de manifiesto en el ejercicio o en los cinco siguientes. También, esta regulación eliminó la posibilidad de compensar los rendimientos con las disminuciones de patrimonio⁶⁹. Este tratamiento

⁶⁶ En GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del Impuesto y el hecho imponible*, ob. cit., p.361. Así se desprendía del artículo 112.4 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del Sistema Tributario. Sin embargo, téngase presente que el Real Decreto-Ley 13/1976, de 10 de agosto, sobre medidas urgentes para estimular la inversión en Bolsa establecía la suspensión del gravamen de las plusvalías en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas durante los ejercicios de 1976, 1977 y 1978.

⁶⁷ En este sentido se recogía en el artículo 22.1 de la ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A este respecto MARTÍN QUERALT señala que esta regulación contemplaba <<un impuesto sintético, entendido por tal aquel en que las distintas rentas no son objeto de un tratamiento aislado, sino que son elementos constitutivos de un concepto único de renta, que es el que se sujeta a imposición>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., ob. cit., p.62.

⁶⁸ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 28.3 que <<a los incrementos de patrimonio, a que se refiere el apartado tres del artículo veinte de esta Ley, se les aplicará el tipo de gravamen más bajo de la escala, cualquiera que sea su cuantía>>. En este caso, el tipo de gravamen era del 15 por ciento.

⁶⁹ Esta modificación normativa supuso como ha destacado FERNÁNDEZ JUNQUERA que <<los incrementos y disminuciones patrimoniales se separan radicalmente de los demás rendimientos del Impuesto, con lo cual el concepto sintético de renta perseguido en la Ley de

específico de la compensación de los incrementos y disminuciones de patrimonio fue recogido por las regulaciones posteriores del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Otro aspecto relevante vinculado a la integración de las rentas se refería a la concepción de “grupo” del Impuesto al articularse obligatoriamente sobre la unidad familiar⁷⁰. La integración obligatoria de todas las rentas de los miembros de la unidad familiar implicaba un incremento del gravamen en el Impuesto por la acumulación de todos los ingresos. Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 declaró la necesaria configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un tributo individual⁷¹. La resolución constitucional posibilitó la declaración individualizada de las rentas de cada miembro de la unidad familiar sin afectar al carácter sintético del tributo. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mantuvo la discriminación en la compensación de los componentes de la renta establecida en la ordenación anterior. También esta regulación recogió la imposibilidad de compensación de los rendimientos con los incrementos y disminuciones patrimoniales⁷². La novedad se encontraba en el tratamiento de la regularidad o irregularidad para articular la compensación de los componentes de la renta. A pesar de todo ello, la normativa carecía de una definición de renta regular o irregular. Esta deficiencia fue suplida con la enumeración de los supuestos que correspondían a cada categoría de renta⁷³.

*1978 cede ante otros afanes recaudatorios y de lucha contra el fraude>>. En FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta*, ob. cit., pp. 142 y ss.*

⁷⁰ El tratamiento tributario específico de la unidad familiar derivaba de la obligación establecida por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de acumular la totalidad de las rentas de sus miembros, una vez que los contribuyentes hubieran contraído matrimonio para su gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷¹ Véase a este respecto, el Fundamento Jurídico 4º de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 (RTC 1989, 45).

⁷² La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 62 que <<1. Los incrementos y disminuciones de patrimonio regulares se integrarán y compensarán, exclusivamente, entre sí en cada período impositivo. 2. Si el resultado arrojase saldo negativo, su importe se compensará con el de los incrementos de patrimonio irregulares que se pongan de manifiesto en el propio período impositivo o en los cinco años siguientes>>. Por su parte, el artículo 61 de la citada regulación disponía que, <<los rendimientos regulares y las bases imponibles positivas a que se refiere el artículo 52 se integrarán y compensarán entre sí sin limitación alguna>>. El citado artículo 52 se refería a la imputación de rentas correspondientes al régimen de transparencia fiscal.

⁷³ A este respecto MARTÍN QUERALT señala que <<en el concepto de renta irregular se incluyen las cuantías derivadas de las siguientes fuentes: - Incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de la transmisión de bienes adquiridos con más de un año de antelación.

Así mismo, con carácter general, la regularidad de la renta venía determinada por la generación en un plazo no superior al año. Mientras que, la irregularidad se refería a un plazo de producción de la renta superior al año. La justificación de esta técnica tributaria se encontraba como señala MARTÍN QUERALT en que <<no todo lo percibido o gastado en un año puede fiscalmente imputarse a dicho año>>⁷⁴. Esta ordenación además de las previsiones referidas al año y la enumeración de supuestos para determinar la regularidad o irregularidad contempló una serie de normas adicionales. Dichos criterios se fundamentaban en la separación de los rendimientos de carácter regular de los irregulares para proceder a la compensación de los componentes que integraban cada categoría⁷⁵. De la misma manera, la integración de los incrementos y disminuciones patrimoniales se realizaba también en el ámbito de la correspondiente regularidad o irregularidad de dicha renta⁷⁶. En definitiva, tanto los rendimientos como a los incrementos y disminuciones de patrimonio les

– *Transmisión de derechos de suscripción preferente de valores adquiridos también con más de un año de antelación. -Rendimientos obtenidos de forma irregular en el tiempo o que, siendo regular o periódicamente obtenidos, su ciclo de producción es superior a un año>> en cambio carecen de la consideración de renta irregular <<- Los incrementos y disminuciones patrimoniales derivados de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales o profesionales (...). – Los rendimientos irregulares negativos procedentes de actividades empresariales o profesionales. Todas las restantes rentas tienen la consideración de rentas regulares>>. En MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., ob. cit., pp.127 y ss.*

⁷⁴ *Ibidem*, p.127.

⁷⁵ El artículo 64 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía que <<los rendimientos irregulares procedentes del trabajo personal o del capital así como los rendimientos irregulares positivos de actividades empresariales o profesionales, se dividirán por el número de años comprendidos en el período en que se hayan generado, contados de fecha a fecha. En los casos en que no pueda determinarse dicho período se tomará el de cinco años. El cociente así hallado se integrará con los rendimientos regulares del sujeto pasivo para determinar su renta regular>>. Por su parte, el artículo 65 de la misma regulación disponía que <<1. Los rendimientos irregulares, con excepción de lo previsto en el párrafo segundo del artículo anterior, se integrarán y compensarán exclusivamente entre sí.2.Si el resultado arroja saldo negativo su importe se compensará con el de los rendimientos irregulares que se produzcan durante los cinco años siguientes. La compensación se efectuará hasta la cuantía máxima que permitan los rendimientos irregulares, sin que pueda practicarse fuera de plazo a que se refiere al párrafo anterior, mediante la acumulación a los rendimientos irregulares negativos de ejercicios posteriores>>.

⁷⁶ La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía en su artículo 66 que <<1.Los incrementos y disminuciones de patrimonio irregulares se integrarán y compensarán exclusivamente entre sí.2. Si el resultado arroja saldo negativo, su importe se compensará con el de los incrementos de patrimonio irregulares que se pongan de manifiesto durante los cinco años siguientes. 3. Si el resultado arroja saldo positivo, éste se disminuirá, en su caso, con el límite de su importe, en la cuantía de las disminuciones de patrimonio regulares a que se refiere el apartado dos del artículo 62. 4. En ningún caso se efectuará la compensación a que se refieren los dos apartados anteriores fuera de plazo de cinco años, mediante la acumulación a disminuciones patrimoniales irregulares de ejercicios posteriores>>.

correspondían unas normas específicas en función de su regularidad o irregularidad. Sin embargo, el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica modificó el tratamiento de los incrementos y disminuciones de patrimonio derivado de una transmisión. La nueva regulación estableció un límite temporal vinculado a los dos años para determinar la regularidad o irregularidad⁷⁷. De tal forma que la generación de dicha renta con referencia a un período inferior o superior a los dos años suponía la aplicación de un tratamiento específico para cada supuesto. El tratamiento diferenciado de los incrementos y disminuciones de patrimonio derivado de una transmisión fue recogido por las regulaciones posteriores del Impuesto a la vez que se consolidó la delimitación temporal de los dos años para determinar la irregularidad de los demás componentes de la renta. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias recogió la diferenciación entre los componentes de la renta para llevar a cabo la integración y compensación. La novedad de esta regulación residía en la articulación normativa de la integración y compensación a través de la diferenciación de dos grupos de renta. Una referida a la parte general⁷⁸ y

⁷⁷ El Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica modificó el artículo 66.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al establecer que <<los incrementos y disminuciones de patrimonio irregulares se dividirán en dos grupos: a) Incrementos y disminuciones procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con dos o menos años de antelación a la fecha en que tenga lugar la alteración en la composición del patrimonio. b) Incrementos y disminuciones procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con más de dos años de antelación a la fecha en que tenga lugar la alteración en la composición del patrimonio>> por su parte, el apartado segundo del mismo precepto señala que <<los incrementos y disminuciones de patrimonio irregulares se integrarán y compensarán exclusivamente entre sí en cada uno de los grupos señalados en el apartado anterior>>.

⁷⁸ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias en su artículo 38 se refería a la parte general de la renta en los siguientes términos <<la parte general de la base imponible se formará con la totalidad de la renta del contribuyente, excluidas - las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo siguiente, y estará constituida por: a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos y las imputaciones de renta a que se refiere el Título VII y el artículo 78 de esta Ley. b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente. Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere esta letra arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra a) de este artículo, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 10 por 100 de dicho saldo positivo. Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores. En ningún caso se

otra a la parte especial⁷⁹. La integración y compensación en la parte general se realizaba entre los rendimientos e imputaciones de renta del período impositivo referido a un año y sin limitación alguna. En la parte general también se integraba el saldo positivo de las ganancias o pérdidas patrimoniales generadas en un plazo no superior a los dos años pero en este caso la compensación solamente se realizaba entre dichos incrementos y disminuciones de patrimonio. Mientras que la integración y compensación en la parte especial de la renta se realizaba entre las ganancias o pérdidas patrimoniales generadas en un plazo superior a los dos años. Las ganancias y pérdidas patrimoniales debían derivar de la transmisión de elementos patrimoniales o de derechos de suscripción preferente. Otro aspecto relevante de esta ordenación se encontraba en la compensación de los saldos negativos derivados de las ganancias y pérdidas patrimoniales aplicable a la parte general o especial de la renta. En la parte general, el saldo negativo derivado de las ganancias o pérdidas patrimoniales generadas en un plazo inferior al año se podía compensar con el positivo de los rendimientos e imputaciones de renta obtenidos en el mismo período impositivo con el límite del 10 por ciento. Así mismo, si tras la compensación hubiera quedado saldo negativo dicho importe se podía compensar en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido anteriormente. Mientras que en la parte especial el saldo negativo derivado de las ganancias o pérdidas patrimoniales generadas en un plazo superior a dos años se podía compensar con el positivo de los incrementos y disminuciones de patrimonio en los cuatro ejercicios siguientes. El tratamiento diferenciado de las ganancias y pérdidas patrimoniales a partir de los dos años

efectuará esta compensación fuera del plazo de cuatro años, mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores>>.

⁷⁹ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias en su artículo 39 se refería a la parte especial de la renta en los siguientes términos <<1. La parte especial de la base imponible estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales o de mejoras realizadas en los mismos, con más de dos años de antelación a la fecha de transmisión, o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación. 2. Si el resultado de la integración y compensación arroja saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el de las ganancias y pérdidas patrimoniales que, correspondientes a este mismo concepto, se pongan de manifiesto durante los cuatro años siguientes. 3. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el apartado anterior mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores>>.

de generación se justificaba como ha señalado PÉREZ ROYO en que <<estas variaciones patrimoniales son el único componente de la renta que no se “regulariza” a la hora de determinar su cuantía neta y, por tanto, habrá que efectuar las oportunas discriminaciones en esta fase de la formación de la base imponible>>⁸⁰. Un aspecto destacable de esta ordenación era la limitación a un plazo de cuatro años de la compensación de los saldos negativos procedentes de pérdidas patrimoniales con independencia del plazo de su generación. Esta previsión normativa contrasta respecto a las regulaciones anteriores que establecían un límite temporal de cinco años para la compensación de los saldos negativos. Otra observación relevante es la distinción de la renta en general y especial. La citada previsión tenía por finalidad la diferenciación de dos bases imponibles y liquidables ambas referidas a la parte general o especial de la renta. Para ello, la ordenación señalada estableció a partir de la parte general de la renta la articulación de la “base imponible general” y “base liquidable general” a la que correspondía la aplicación de la escala progresiva de gravamen. Mientras que, la parte especial de la renta permitía la configuración de la “base imponible especial” y “base liquidable especial” a la que correspondía la aplicación de tipos de gravamen proporcionales⁸¹. Especial referencia merece la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes al incorporar la expresión referida a la “renta del período impositivo” en la regulación del tributo. La renta del período impositivo permitía aglutinar el resultado de la integración y compensación de la parte de la renta general o

⁸⁰ En PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., p.481.

⁸¹ A este respecto PÉREZ ROYO realiza una serie de precisiones, para la integración de las rentas en la base imponible general y especial. La primera se refiere a las ganancias patrimoniales no justificadas que <<se integran directamente en la base liquidable general, sin llegar a formar parte nunca de la base imponible y, por tanto, sin entrar en el juego de las compensaciones previstas entre los distintos componentes de la misma>>. La segunda se fundamenta en <<las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas que se hubieran adquirido con más de dos años de antelación>> en estos casos, el contribuyente tiene <<la posibilidad de diferir por reinversión el cómputo de la ganancia obtenida, pero, si así lo hiciera, a la hora de computarla debería hacerlo dentro de la base imponible general, y no de la especial en la que se habría integrado el año de su obtención>>. *Ibidem*, pp.483 y ss.

especial en un solo elemento de la estructura del Impuesto⁸². La relevancia de la expresión residía además en la articulación normativa de un elemento en la estructura del Impuesto de carácter previo a la determinación de la base Imponible general o especial. Adicionalmente conviene señalar que la reseñada reforma estableció el plazo de un año para que las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de una transmisión pudieran integrarse en la parte de la renta especial⁸³. La regulación vigente aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio recogió al igual que las ordenaciones precedentes a la integración y compensación para los diversos componentes de la renta. La relevancia de esta normativa se fundamentaba en el establecimiento de una serie de elementos configurados de forma previa a la determinación de la base imponible que posibilitaban la integración y compensación diferenciada de los componentes de la renta. Los elementos se correspondían con la “renta general” y “renta del ahorro”⁸⁴. En este caso el criterio de integración y compensación de los componentes de la renta se asentaban sobre la consideración de su pertenencia a la renta general o del ahorro según las previsiones del Impuesto⁸⁵. La renta general estaba integrada

⁸² El artículo 19 de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes modificó el artículo 38 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias al establecer que <<1. Para el cálculo de la renta del período impositivo, las cuantías positivas o negativas de las rentas del contribuyente se integrarán y compensarán de acuerdo con lo previsto en esta Ley. 2. La renta del período impositivo se dividirá en dos partes, la parte general y la parte especial>>.

⁸³ La Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa consideró a las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de una transmisión cuyo plazo de generación fuera superior al año como parte especial de la base imponible del Impuesto.

⁸⁴ La Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio estableció en su artículo 6.3 que <<a efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro>>. Adicionalmente el artículo 44 de la misma disposición señalaba que <<a efectos del cálculo del Impuesto, las rentas del contribuyente se clasificarán, según proceda, como renta general o como renta del ahorro>>.

⁸⁵ El artículo 45 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio disponía que <<formarán la renta general los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II

por los rendimientos y las ganancias o pérdidas patrimoniales que no se originaban de una transmisión de elementos patrimoniales así como las imputaciones derivadas de rentas inmobiliarias, transparencia fiscal internacional, derechos de imagen y tributación de los socios de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales. También se incluían en la parte general a los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión de capitales propios a entidades vinculadas con el contribuyente. Mientras que la renta del ahorro se encontraba integrada por los rendimientos de capital mobiliario originados de la cesión de capitales propios a terceros, participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, operaciones de capitalización así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales. Así mismo, la regulación comentada estableció procedimientos específicos de integración o compensación para la renta general y del ahorro⁸⁶. La integración y compensación en la renta general se realizaba a través de la adición de dos partes⁸⁷. La primera referida al saldo positivo resultante de la integración de los rendimientos e imputaciones de renta del período impositivo referido a un año y sin limitación alguna. La

del Título VII del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades>>. Por su parte, el artículo 46 de la misma disposición establecía que constituyen la renta del ahorro los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, cesión a terceros de capitales propios, operaciones de capitalización, de contratos de seguros de vida o invalidez y de rentas por imposición de capitales así como las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales.

⁸⁶ El artículo 47 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio disponía para la integración y compensación de rentas que <<1. Para el cálculo de la base imponible, las cuantías positivas o negativas de las rentas del contribuyente se integrarán y compensarán de acuerdo con lo previsto en esta Ley. 2. Atendiendo a la clasificación de la renta, la base imponible se dividirá en dos partes: a) La base imponible general. b) La base imponible del ahorro>>.

⁸⁷ El artículo 48 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio establecía que <<la base imponible general será el resultado de sumar los siguientes saldos: a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos y las imputaciones de renta a que se refieren el artículo 45 de esta Ley. b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente. Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en el párrafo a) de este artículo, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo. Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores>>.

segunda referida al saldo positivo de las ganancias o pérdidas patrimoniales que no derivaran de una transmisión de elementos patrimoniales en el período impositivo pero en este caso la compensación solamente se realizaba entre dichos incrementos y disminuciones de patrimonio. De la misma manera en la integración y compensación de la renta del ahorro también se realizaba a través de la adición de dos partes⁸⁸. La primera referida al saldo positivo resultante de la integración de los rendimientos de capital mobiliario del período impositivo referido a un año y sin limitación alguna. La segunda referida al saldo positivo de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de una transmisión de elementos patrimoniales en el período impositivo pero en este caso la compensación solamente se realizaba entre dichos incrementos y disminuciones de patrimonio. Un aspecto relevante de esta ordenación se encontraba en la compensación de los saldos negativos resultantes de la integración de las ganancias y pérdidas patrimoniales que afectaba a la renta general y del ahorro. En la renta general, el saldo negativo resultante de las ganancias o pérdidas patrimoniales que no derivaban de una transmisión se podían compensar con el positivo de los rendimientos e imputaciones de renta obtenidos en el mismo período impositivo con el límite del 25 por ciento. Así mismo, si tras la compensación hubiera quedado saldo negativo dicho importe se podía compensar en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido anteriormente. Mientras que en la renta del ahorro el saldo negativo derivado de los rendimientos de capital mobiliario obtenido en el período impositivo sólo se podía compensar con el positivo obtenido en los cuatro años siguientes. De la misma manera en la renta del ahorro el saldo negativo

⁸⁸ El artículo 49 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio disponía que <<1. La base imponible del ahorro estará constituida por el saldo positivo de sumar los siguientes saldos: a) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, los rendimientos a que se refiere el artículo 46 de esta Ley. Si el resultado de la integración y compensación arroja saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes. b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo a que se refiere el artículo 46 de esta Ley. Si el resultado de la integración y compensación arroja saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes. 2. Las compensaciones previstas en el apartado anterior deberán efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que puedan practicarse fuera del plazo a que se refiere el párrafo anterior mediante la acumulación a rentas negativas de ejercicios posteriores>>.

resultante de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales en el período impositivo sólo se podía compensar con el positivo obtenido en los cuatro años siguientes. Otra observación importante es la distinción entre la renta general y del ahorro. La citada previsión tenía por finalidad la diferenciación de dos bases imponibles y liquidables ambas referidas a la renta general o del ahorro. Para ello, la ordenación señalada estableció a partir de la renta general la articulación de la “base imponible general” y “base liquidable general” a la que correspondían la aplicación de la escala progresiva de gravamen. Mientras que, la renta del ahorro posibilitaba la configuración de la “base imponible del ahorro” y “base liquidable del ahorro” a la que correspondía la aplicación de tipos de gravamen proporcionales. Merece especial referencia la carencia de previsiones específicas para la integración y compensación de los supuestos referidos a los regímenes especiales. Entre estos supuestos se encontraban a la atribución de rentas, régimen de trabajadores desplazados, tributación de los socios en instituciones de inversión colectiva y las ganancias patrimoniales obtenidas por cambio de residencia. La falta de previsiones normativas específicas se desprende de la exclusión normativa de dichos supuestos para su integración en la renta general o del ahorro. La Ley 11/2009, de 26 de octubre por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario modificó el contenido de la renta del ahorro. La modificación se refería a la incorporación de nuevos criterios para el cómputo de la cesión de capitales realizada por el contribuyente a una entidad vinculada⁸⁹. La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de

⁸⁹ La disposición final séptima de La Ley 11/2009, de 26 de octubre por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario modificó la letra a) del artículo 46 de la vigente regulación del Impuesto al establecer que <<los rendimientos de capital mobiliario previstos en los apartados 1,2, 3 del artículo 25 de esta Ley. No obstante, formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada, reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha. En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 5 por 100>>.

la actividad económica también modificó el contenido de la renta del ahorro. La modificación se refería a la incorporación de nuevos criterios para el cómputo de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales. En este caso, la transmisión se debía verificar con más de un año de antelación a la fecha de transmisión⁹⁰. Adicionalmente esta regulación modificó el procedimiento de integración y compensación en la renta general referido a las ganancias o pérdidas patrimoniales. La nueva previsión limitó la compensación del saldo negativo de las ganancias o pérdidas patrimoniales con los rendimientos e imputaciones de renta hasta el 10 por ciento⁹¹. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias volvió a modificar el contenido de la renta del ahorro. La modificación se refería por un lado a la incorporación de nuevos criterios para el cómputo de la cesión de capitales realizada por el contribuyente a una entidad vinculada⁹². También esta previsión suprimió la referencia al período de

⁹⁰ El artículo 3.1 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica modificó el artículo 46.b) de la vigente regulación del Impuesto en el siguiente sentido <<las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos, con más de un año de antelación a la fecha de transmisión o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación>>.

⁹¹ El artículo 3.2 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica modificó el artículo 48.b) de la vigente regulación del Impuesto al establecer que <<el saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente. Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en el párrafo a) de este artículo, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 10 por ciento de dicho saldo positivo. Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores>>.

⁹² El artículo 1.27 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó el artículo 46.a) de la vigente regulación del Impuesto de la forma siguiente <<los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de esta Ley. No obstante, formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos

un año para la transmisión de las ganancias y pérdidas patrimoniales⁹³. Además esta ordenación modificó el procedimiento de integración y compensación en la renta general referido a las ganancias o pérdidas patrimoniales. La nueva normativa amplió la compensación del saldo negativo de las ganancias o pérdidas patrimoniales con los rendimientos e imputaciones de renta hasta el 25 por ciento⁹⁴. De la misma manera esta ordenación modificó el procedimiento de integración y compensación en la renta del ahorro aplicable a los rendimientos e imputaciones de renta. Esta regulación posibilitaba la compensación del saldo negativo de los rendimientos e imputaciones con el positivo de las ganancias patrimoniales obtenido en el mismo período impositivo con el límite del 25 por ciento⁹⁵. Por último, también esta ordenación

a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha. En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 25 por ciento>>.

⁹³ El artículo 1.27 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó el artículo 46.b) de la vigente regulación del Impuesto de la siguiente manera << b) *Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales*>>.

⁹⁴ El artículo 1.28 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó el artículo 48.b) de la vigente regulación del Impuesto de la forma siguiente <<*el saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente. Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en el párrafo a) de este artículo, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo. Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores*>>.

⁹⁵ El artículo 1.29 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó el artículo 49.1.a) de la vigente regulación del Impuesto de la forma siguiente <<*el saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, los rendimientos a que se refiere el artículo 46 de esta Ley. Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra b) de este apartado, obtenido en el*

modificó el procedimiento de integración y compensación en la renta del ahorro sobre las ganancias o pérdidas patrimoniales. Esta ordenación permitía la compensación del saldo negativo de las ganancias o pérdidas patrimoniales con el positivo de los rendimientos e imputaciones obtenido en el mismo período impositivo con el límite del 25 por ciento⁹⁶. El examen en este apartado de las reformas sobre la regulación vigente del Impuesto pone de relieve la aproximación normativa en la integración así como compensación entre los rendimientos y las ganancias o pérdidas patrimoniales.

El análisis realizado ha puesto de relieve la importancia de las fuentes de producción de ingresos para la determinación del concepto de “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El estudio abordado posteriormente se refería al examen del momento temporal considerado por las ordenaciones tributarias para el cómputo de los importes de los componentes de renta gravados. A continuación se estudió la integración y compensación de los diferentes componentes de “renta gravable” en el Impuesto. La finalización del análisis anterior permitió la determinación de la “renta gravable” del período impositivo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

mismo período impositivo, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo. Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores>>.

⁹⁶ El artículo 1.29 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias modificó el artículo 49.1.b) de la vigente regulación del Impuesto de la forma siguiente <<*el saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo a que se refiere el artículo 46 de esta Ley. Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra a) de este apartado, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo. Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores>>.*

III. CONSIDERACIONES CONCLUSIVAS PARCIALES

Una vez concluido el estudio sobre la “renta gravable” del período impositivo corresponde recoger en el apartado final de este capítulo una serie de consideraciones parciales deducidas del análisis finalizado. Las consideraciones en este momento referidas al Capítulo VI permiten extraer una visión resumida de las distintas cuestiones abordadas. A continuación se procede a señalar las conclusiones más relevantes de acuerdo al siguiente orden en relación: al período impositivo y la imputación temporal de rentas; a la integración y compensación de los componentes de la “renta gravable”.

PRIMERA.- En relación al período impositivo y la imputación temporal de rentas.

A) La delimitación temporal de la obtención de la renta por el contribuyente es un aspecto relevante en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas porque permite la acumulación de los rendimientos y las ganancias o pérdidas patrimoniales generados en un determinado período de tiempo. Además la concreción normativa de carácter temporal posibilita la agrupación de los componentes de la renta en un determinado lapso de tiempo a la vez que se excluyen a los ingresos y gastos generados al margen de dicho período. Por esta razón la totalidad de las ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han establecido un período de tiempo al que se refiere la afluencia de ingresos y gastos del contribuyente. A este respecto, cabe destacar la regulación aprobada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes al aglutinar los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales bajo la denominación de <<*renta del período impositivo*>>. En esta normativa se recogía el procedimiento para la determinación del contenido de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de una forma más nítida que las ordenaciones anteriores. El procedimiento genérico se fundamentaba en que una vez determinados los rendimientos netos de cada fuente productora de renta se aplicaban las reducciones

establecidas al efecto. La renta así determinada daba lugar a los rendimientos netos reducidos que se integraban y compensaban entre sí de acuerdo a las normas del Impuesto. Por todo ello las ordenaciones del Impuesto han establecido un período impositivo al que se referían todas las fuentes productoras de renta del contribuyente. El año natural era el período impositivo que determinaba la acumulación de las fuentes de renta gravadas, salvo que se produjera el fallecimiento del contribuyente. En este caso el período impositivo finalizaba el día en que se producía dicha circunstancia. La exigibilidad del Impuesto por la Administración tributaria se corresponde con el devengo del tributo que se produce el último día del año natural. Aunque conviene poner de manifiesto que la delimitación temporal de la renta también responde a consideraciones de orden práctico al posibilitar la aplicación del Impuesto a la Administración tributaria. Este es el caso de las rentas generadas de forma notoriamente irregular en el tiempo para las que la regulación vigente del Impuesto estableció la aplicación de una reducción porcentual sobre dichos rendimientos. La delimitación de la irregularidad de la renta se asienta en el criterio de su generación en un plazo superior a dos años o en la calificación reglamentaria realizada al efecto sobre dichos rendimientos. Los ingresos irregulares de esta forma reducidos se acumulan con el resto de los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales en un único período impositivo.

B) La imputación temporal de los ingresos y gastos se fundamenta en un tratamiento específico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinados rendimientos generados en períodos plurianuales. Pero en este caso el criterio empleado para la imputación temporal se basa en la exigibilidad de los ingresos o de los gastos y no en el devengo. El principio del devengo prevalece en la determinación de los períodos impositivos normales o cortos del Impuesto. Mientras que, el término “exigibilidad” aparece vinculado de forma más intensa con el momento en el que se producía el nacimiento del derecho a percibir los ingresos y a la obligación de realizar los pagos. Todo ello con independencia del momento en el que se producía la corriente monetaria del pago o cobro. La vigente regulación consolidó la diferenciación entre el “devengo” aplicable a la delimitación del período impositivo y la “exigibilidad”

referida a las reglas de imputación temporal de los ingresos o gastos. El criterio de la exigibilidad se aplicó a la imputación temporal de las rentas a través de normas generales así como especiales referidas a los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales.

SEGUNDA.- En relación a la integración y compensación de los componentes de la “renta gravable”.

A) La integración y compensación posibilita la agrupación de los diversos rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales a través de las normas establecidas en el Impuesto. La determinación de la “renta gravable” del período impositivo consiste en la adición de los componentes positivos y su compensación con los negativos de acuerdo a las normas reguladoras. Este modelo de determinación del gravamen de la renta responde a una concepción sintética adoptado por la primera regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La característica de un Impuesto sintético es su configuración a partir de la suma algebraica de todos los componentes gravados de la misma manera. Las diversas fuentes productoras de la renta gravada se integran y compensan sin limitación alguna. Sin embargo, las sucesivas regulaciones del Impuesto evolucionaron hacia un sistema analítico para la determinación de los componentes integrantes de la noción de renta. En este caso los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales se encontraban limitados en cuanto a su integración o compensación al gravarse de forma diferenciada cada uno de ellos.

B) La agrupación de los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales y su compensación se realiza de forma previa a la determinación de la base imponible. La integración y compensación establecida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio se realizaba mediante la integración de los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales en la categoría de “renta general” o en la de “renta del ahorro”. El criterio de integración en cada categoría se asentaba en las normas de la ley del

Impuesto para su pertenencia a la renta general o del ahorro. De acuerdo a las citadas previsiones, la renta general estaba integrada por todos rendimientos y las ganancias o pérdidas patrimoniales que no se originaban de una transmisión de elementos patrimoniales así como las imputaciones derivadas de rentas inmobiliarias, transparencia fiscal internacional, derechos de imagen y tributación de los socios de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales. También se incluyeron las imputaciones de renta derivadas de agrupaciones de interés económico españolas, agrupaciones europeas de interés económico y las uniones temporales de empresas por remisión expresa de la vigente regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la ley del Impuesto sobre Sociedades. Además se incluían en la parte general a los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión de capitales propios a entidades vinculadas con el contribuyente. Mientras que la renta del ahorro se encontraba integrada por los rendimientos de capital mobiliario originados de la cesión de capitales propios a terceros, participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, operaciones de capitalización de seguros así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales. También, la regulación comentada estableció procedimientos específicos de integración o compensación para la renta general y del ahorro. Otra observación importante es la finalidad normativa que motivó la distinción entre la renta general y del ahorro. Estas previsiones normativas tenían por finalidad la diferenciación de dos bases imponibles y liquidables ambas referidas a la renta general o del ahorro. Para ello, la ordenación señalada estableció a partir de la renta general la articulación de la “base imponible general” y “base liquidable general” a la que correspondían la aplicación de la escala progresiva de gravamen. Mientras que, la renta del ahorro posibilitaba la configuración de la “base imponible del ahorro” y “base liquidable del ahorro” a la que correspondía la aplicación de tipos de gravamen proporcionales.

C) Merece especial referencia la carencia de previsiones específicas de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio para la

integración y compensación de los supuestos referidos a los regímenes especiales. Entre estos supuestos se encontraban a la atribución de rentas, régimen de trabajadores desplazados, tributación de los socios en instituciones de inversión colectiva y las ganancias patrimoniales obtenidas por cambio de residencia. La falta de previsiones normativas específicas se desprende de su exclusión normativa por la vigente regulación del Impuesto para su integración en la renta general o del ahorro. Así mismo los citados supuestos carecen de referencia en el hecho imponible porque no pueden ser calificados de “renta imputada” sino de “renta atribuida”. Por todo ello, el gravamen de los citados supuestos se asienta en regulaciones especiales al margen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CAPÍTULO VII

CONCLUSIONES FINALES

Los estudios de esta naturaleza requieren la incorporación de un capítulo final dedicado a las conclusiones deducidas del trabajo realizado. El capítulo en este momento iniciado es el reflejo del análisis de los antecedentes históricos, doctrinales y legislativos que sirvieron de puntos de apoyo para la consecución de estas conclusiones. En este trabajo todo ello fue considerado imprescindible. El resultado de ese análisis plasmado en estas páginas fue altamente valioso para la realización del estudio a la vez que permitió alcanzar una identidad suficiente para merecer su individualización. Nuestro objeto del trabajo era la delimitación normativa del concepto de “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El análisis tuvo como punto de arranque la reforma tributaria de 1845 porque fue en ese momento, cuando la mayoría de los autores consideraban que se inició nuestro actual sistema tributario. Desde esta etapa hasta 1932, los ejemplos de impuestos personales sobre la renta son mínimos y de escasa trascendencia prevaleciendo los gravámenes sobre el producto. Solamente desde la última fecha señalada existió en la legislación española un impuesto personal aunque de carácter complementario. La reforma tributaria de 1964 marcó el inicio de la integración de los impuestos de producto en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas aunque el modelo fiscal todavía se asentaba en los gravámenes de producto. Por todo ello hasta la reforma fiscal de 1977 el sistema tributario se fundamentaba en la imposición real. La aprobación de la primera ordenación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 1978 marcó el comienzo efectivo de la imposición personal sobre la renta. Desde ese momento se sucedieron diversas regulaciones del Impuesto durante 1991, 1998 y la regulación vigente aprobada en 2006. La nota común a todo este período normativo sobre el gravamen de las personas físicas se caracterizó por la falta de una definición de renta en todas las regulaciones. De la misma manera, la expresión de “renta gravable” incorporada en las dos últimas ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas carecía de una definición normativa de carácter

declarativo. La solución a dichas carencias normativas fue suplida a través de la enunciación de los componentes que integraban la “renta” así como en la “renta gravable”. La situación expuesta motivó la conveniencia de realizar este estudio sobre la delimitación conceptual basada en el contenido en lugar del análisis estricto de la noción de “renta gravable”. También, el estudio del contenido basado en los componentes de la “renta gravable” se presentaba complejo en tanto que las fuentes de producción de la renta gravadas en los inicios de la imposición personal evolucionaron de forma considerable hasta la configuración actual del Impuesto. Así mismo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas evolucionó desde un modelo de imposición sintético hacia otro de carácter analítico. Todo ello aconsejaba el estudio de los cambios experimentados en el concepto de renta gravado desde los inicios del gravamen hasta la última ordenación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La justificación de esta consideración tenía por objeto la delimitación de las fuentes de producción de la renta y su evolución en todo el período normativo para el análisis establecido. A pesar de lo atractivo del empeño, la existencia de distintas regulaciones sobre el gravamen de la renta en nuestro ordenamiento obligó a la necesaria limitación en el objeto de todo trabajo de investigación. Teniendo en cuenta el amplio período de tiempo que abarcamos resultaba necesario limitar en lo posible el objeto de estudio exclusivamente a las fuentes productoras de la renta prescindiendo del examen del contribuyente así como de otros elementos de la estructura del Impuesto. La exclusión del análisis del contribuyente se justificaba por la relevancia del examen de los componentes de renta para la delimitación normativa de la “renta gravable” en el Impuesto. La única excepción al estudio de dichas cuestiones, si cabe, es la relativa al análisis del aspecto temporal en el cual se integraban las diversas fuentes productoras de renta y que posibilitaba la integración del concepto de “renta gravable” en un determinado período de tiempo.

Por todo lo anterior y sin más preámbulos se procede a enunciar las conclusiones más relevantes que se deducen tras la elaboración de los anteriores capítulos del trabajo de acuerdo al siguiente orden en relación: al marco general de la imposición sobre la renta; a la configuración normativa del

concepto de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; a la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; a la delimitación positiva de la “renta gravable”; a la delimitación negativa de la “renta gravable”; a la “renta gravable” del período impositivo, a la determinación del concepto de “renta gravable” en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

PRIMERA.- En relación al marco general de la imposición sobre la renta.

A) En primer lugar se trató de realizar una conceptualización del concepto de renta al configurarse ésta como uno de los elementos claves del objeto de esta investigación. Por tanto, si el trabajo se refería a la renta era necesario estudiar dicha noción desde su configuración inicial al constituir una de las cuestiones previas de análisis. A tal fin se estudió la etimología y antecedentes históricos del concepto de renta porque dicho examen respondería a las cuestiones del origen y evolución de dicha noción. El estudio de la raíz etimológica del término “renta” puso de manifiesto su vinculación con los rendimientos de actividades agrícolas o del préstamo de capitales al considerarse dichos ingresos periódicos y no recurrentes durante el siglo XVIII. La característica de periodicidad de la renta explicaba la configuración inicial de los sistemas fiscales a partir de las citadas fuentes de producción de ingresos. Por el contrario, las actividades industriales o comerciales fueron consideradas como fuentes de producción de ingresos recurrentes y no periódicos. Esta consideración posibilitaba la exoneración de gravamen de dichas actividades al considerarse improductivas. El carácter periódico de la renta era la nota característica desprendida de este análisis. La publicación de la obra de SMITH que fundamentaba la generación de la riqueza a partir de las actividades agrícolas, industriales, comerciales e incluso de la prestación del trabajo permitió la aplicación del concepto de renta a las citadas fuentes. En el aspecto tributario posibilitaba la extensión de los impuestos a los sectores económicos inicialmente tratados como improductivos. Las actividades señaladas fueron consideradas por los tratadistas británicos como factores de producción

sistematizadas a través de las referencias al trabajo, tierra y capital. Por ello, el concepto tributario de renta se explicaba inicialmente a través de la distribución factorial de las fuentes de producción como es el trabajo, tierra y capital. La configuración de la imposición tributaria sobre la “renta neta” apareció desarrollada por numerosos tratadistas europeos a partir de los rendimientos obtenidos de las actividades agrícolas. Destaca en Francia el establecimiento de gravámenes sobre el producto neto obtenido de las actividades agrícolas durante el siglo XVIII. El producto neto se obtenía de la minoración de la renta bruta en los gastos necesarios para su obtención. Si bien, el desarrollo normativo de esta conceptualización se encontraba en los trabajos de los tratadistas prusianos de comienzos del siglo XX. En este caso, la imposición patrimonial se articulaba sobre la renta neta. Así mismo, la implantación de impuestos personales sobre los ingresos obtenidos por las personas permitió la aplicación del gravamen sobre la renta neta. Ésta se obtenía de la minoración de la renta bruta en los gastos necesarios para su obtención prescindiendo de los personales del contribuyente. Los gastos deducibles solamente se referían a los necesarios para la obtención de los ingresos derivados de cada fuente productora de renta. También este es el modelo fiscal seguido en Italia y España en las primeras regulaciones del gravamen sobre la renta de las personas físicas.

B) El análisis etimológico e histórico permitía su conexión con las conceptualizaciones de renta elaboradas en diversas disciplinas científicas. Todo ello ha permitido extraer una serie de nociones de renta de carácter multidisciplinar. Entre estas acepciones de carácter multidisciplinar destacaban los conceptos de: renta económica, renta de la propiedad o de uso y disfrute, renta mercantil, renta contable y renta fiscal que son recogidas todas ellas a continuación por su interés con el objeto del trabajo. En primer lugar nos referiremos a la “renta económica” al corresponderse con la retribución percibida por un factor de producción por encima de la cantidad mínima necesaria para que prestara sus servicios en un mercado de bienes o servicios. La peculiaridad de esta delimitación radicaba en la diversidad de manifestaciones interpretativas que originaba. Dicha conceptualización fue identificada con las retribuciones de los factores de producción, con el

“producto” obtenido de los factores de producción por su intervención en el mercado de bienes y servicios, con la entrada o salida de renta en un proceso productivo y con cualquier factor de producción siempre que éste obtuviera una remuneración superior a su otro mejor empleo alternativo. En segundo lugar se encuentra el estudio de la renta de la propiedad o del uso y disfrute. Esta acepción se fundamentaba en el gravamen sobre la riqueza constituida por la titularidad de bienes o derechos al considerarse inicialmente por los sistemas tributarios como una de las manifestaciones de capacidad económica más evidentes de las personas físicas. A tal fin, las normas tributarias recogieron la diferenciación entre el dominio y la posesión establecida en el Derecho privado para la articulación de los gravámenes sobre los bienes patrimoniales. Desde esta perspectiva la imposición tributaria distinguió entre el gravamen de la “renta de la propiedad” y la “renta de la posesión”. La evolución de los sistemas fiscales hacia la imposición personal sobre la renta propició la sustitución de las citadas referencias. En su lugar adquirieron una relevancia especial los criterios del gravamen sobre la “titularidad” y la “renta de uso o disfrute”. La primera se refería a la titularidad de las fuentes productoras de la renta. Mientras que la renta de uso o disfrute fundamentó normativamente los supuestos de imputaciones de renta recogidos en la mayoría de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En tercer lugar se analizó la renta mercantil y su vinculación con el “beneficio” porque el gravamen sobre los rendimientos de las actividades industriales o comerciales recayó inicialmente sobre este último. El “beneficio” se correspondía con el privilegio otorgado a los socios de una sociedad por el Estado para el ejercicio de una actividad mercantil. Esta conceptualización derivó hacia la consideración del Estado como un partícipe en el beneficio de la sociedad a través de los impuestos personales sobre la renta. A partir de estas observaciones se puede señalar que los “beneficios” obtenidos por una explotación económica se integraron como un componente más de la renta a efectos de su imposición tributaria. La vinculación entre las normas societarias y las tributarias propició la aparición de conceptos como el de “renta mercantil”. Dicha conceptualización diferenciaba los rendimientos obtenidos por las actividades económicas del resto de componentes de la renta gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así mismo el citado término

posibilitaba su aplicación al rendimiento gravado en los impuestos personales sobre la renta de las personas físicas y jurídicas. Todas estas consideraciones posibilitaron en cuarto lugar llegar a la noción de “renta contable” que debe ser entendida como un concepto previo a la determinación de la “renta gravable” en los impuestos personales. El punto de partida de la imposición tributaria sobre las empresas mercantiles se fundamentaba en los resultados positivos obtenidos del ejercicio económico. Por ello, la aplicación del método contable para la determinación de los beneficios o pérdidas de la actividad económica fue determinante en la imposición personal sobre la renta. Así mismo esta conceptualización permitió la representación contable de la renta según los principios de dicha disciplina. En este caso corresponde destacar el principio de igualdad entre las partidas del “debe” y “haber” referido a la renta. El principio implicaba que los ingresos percibidos en un período de tiempo debían ser iguales a la suma de sus aplicaciones. Desde esta perspectiva, la conceptualización contable de la renta posibilitó la configuración doctrinal de un impuesto sobre el gasto personal. Por último y en quinto lugar cabe referirse al término de “renta fiscal” que se vinculaba con los rendimientos de actividades económicas determinados en estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La citada conceptualización se correspondía con el excedente de renta realmente obtenido pero que no se encontraba gravado por el Impuesto por aplicación de la estimación objetiva. Todo ello se debía a que la renta fiscal se identificaba con los rendimientos medios deducidos de la aplicación de la estimación objetiva del Impuesto. El “rendimiento medio” operaba como un “rendimiento mínimo” de la actividad económica que se gravaba con independencia de la obtención de una renta real superior o inferior por el contribuyente.

C) La constatación de diversas acepciones del concepto de renta propiciado por una variedad de disciplinas científicas motivó el análisis de las aportaciones doctrinales en el ámbito tributario. Los trabajos doctrinales examinados se asentaban en el estudio de los componentes de la renta al objeto de su gravamen por un impuesto personal. Entre las teorías de la renta destacables se encontraban las referidas a la fuente, al incremento neto patrimonial, a la consideración en términos de disposición así como al mercado o el Estado

fiscal que por su repercusión en este trabajo son recogidas todas ellas a continuación. En primer lugar se encuentra la teoría de la fuente fundamentada en la distinción entre el concepto de “renta” y la noción de “fuente” que representaba al capital o patrimonio. Ambos conceptos se basaban en criterios como el principio de conservación de la fuente y la periodicidad. El principio de conservación de la fuente suponía que la imposición tributaria no debía recaer sobre el patrimonio al generar la renta gravada y así evitar su desaparición. La renta se caracterizaba por la periodicidad en su obtención por lo cual era apta para ser sometida a imposición tributaria. Todo ello justificaba una tributación diferenciada basada en el criterio de la separación de la “renta” respecto de la “fuente”. La consecuencia tributaria de estos postulados suponía que las ganancias de capital originadas por la transmisión del patrimonio fueron consideradas operaciones patrimoniales y no se gravaban en un impuesto sobre la renta. En segundo lugar nos referiremos a la teoría del incremento neto patrimonial en la cual se consideraba a la renta como la suma de todos los ingresos que incrementaban el patrimonio de su perceptor. El planteamiento principal de esta teoría residía en que la renta no podía separarse del patrimonio. Desde esta perspectiva el criterio de separación de la renta respecto del patrimonio carecía de sentido en contraposición a la teoría de la fuente. Tampoco tenían cabida los criterios de periodicidad o productividad para la delimitación de la renta porque el patrimonio y la renta se encontraban indisolublemente unidos. En tercer lugar se encuentran las aportaciones doctrinales que fundamentan la renta en términos de disposición entendida ésta como la capacidad para satisfacer necesidades económicas. Así mismo cabe señalar que las teorías sobre la renta en términos de disposición se encontraban integradas por diversas corrientes doctrinales. En unas prevalecía el criterio de satisfacción de necesidades económicas o el poder de disposición de la renta. En otras se explicaba la renta a través de la suma del consumo y la acumulación neta de capital. También de forma alternativa se configuraba la renta a través del ahorro y la acumulación de capital. La consecuencia tributaria de la aplicación de estas teorías al gravamen de la renta de las personas físicas suponía la exclusión de imposición de los incrementos patrimoniales no distribuidos generados dentro de las sociedades. Ello se debía a que en la determinación de los aumentos patrimoniales se excluían a los beneficios no

distribuidos por las empresas porque dichos resultados se sometían a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades. En cuarto y último lugar destacaban las teorías sobre la renta de mercado y del Estado fiscal que se enmarcaban dentro de las aportaciones doctrinales basadas en la entrada de ingresos en el patrimonio de la persona. La teoría de la renta del mercado se refería a la compensación económica obtenida por la persona como consecuencia de su intervención en la producción de bienes y servicios. Posteriormente la citada teoría fue ampliada a partir de la consideración en la renta de otros ingresos que no derivaban exclusivamente de la participación en el tráfico mercantil como podían ser las subvenciones satisfechas por la Administración pública. A partir de estas observaciones surgió la teoría del Estado fiscal al fundamentar el concepto de renta en la consideración de la Administración pública de forma análoga a la que tenía el mercado en términos de contrapartida económica para el sujeto.

D) La verificación llevada a cabo sobre la aplicación de los enfoques doctrinales en los sistemas fiscales motivó su estudio así como los informes que sustentaban dichos modelos impositivos. El análisis sobre los sistemas fiscales se basó en el estudio de la imposición de carácter cedular, el gravamen sobre la “renta global” y el modelo de tributación sobre la “renta extensiva” que por su interés en este trabajo se exponen todos ellos a continuación. En primer lugar se examinó el sistema de imposición cedular sobre la renta implantado en el Reino Unido en 1799. La particularidad de este gravamen residía en la consideración autónoma de cada fuente de renta con respecto de la persona. Cada categoría de renta era gravada de forma independiente en relación al resto de ingresos. Las categorías cedulares se identificaban a través de letras mayúsculas: A) Rendimientos de inmuebles urbanos y agrícolas. B) Rendimientos de explotaciones agrícolas derivadas del arrendamiento. C) Rendimientos del capital. D) Rendimientos industriales, profesionales y comerciales. E) Rendimientos del trabajo personal dependiente. El aspecto más relevante del modelo cedular inglés era el tratamiento tributario de las ganancias de capital basado en la distinción entre la renta y su fuente. La consecuencia tributaria que se desprendía de la aplicación de la teoría de la fuente era la exoneración de las ganancias de capital fundamentada en su

diferente naturaleza respecto de la noción de renta. Los documentos más representativos de este modelo fiscal son los informes elaborados por los comités COLWYN y TUCKER que se caracterizaban por el tratamiento de la periodicidad y el principio de conservación de la fuente. Mención especial merecen los informes redactados por la Comisión RADCLIFFE que contemplaban una regulación específica de los gastos deducibles para la conservación de la fuente productora de las ganancias de capital. También destacaba la configuración de una estructura del impuesto sobre la renta a partir de una serie de elementos entre los que se encontraban; la “renta evaluable”, “renta gravable” y la “renta imponible” a la cual se aplicaban los tipos de gravamen. La constatación de este último aspecto pone de relieve la génesis histórica del concepto objeto de nuestro estudio. En segundo lugar se estudió el modelo fiscal asentado en el gravamen global sobre la renta surgido de la reforma tributaria prusiana de 1891 que supuso la agrupación de los denominados impuestos de capitación de carácter cédular en un solo tributo. El impuesto no distinguía entre fuentes productoras de renta por lo que éstas eran gravadas de la misma manera sin ningún tratamiento específico pero con un carácter progresivo. El tributo prusiano recaía sobre la renta bruta de las personas físicas y jurídicas minorada con los gastos necesarios para la adquisición o conservación de la fuente. Sin embargo, los gastos de carácter personal del contribuyente no podían deducirse del impuesto sobre la renta. La fundamentación del impuesto prusiano se basaba en la teoría del incremento patrimonial que superaba la noción de renta limitada a los ingresos recurrentes de la persona al integrar las ganancias de capital en dicho concepto. El documento más representativo de este modelo fiscal es el informe elaborado por la Comisión NEUMARK al configurar un impuesto sobre la renta global de las personas físicas. También destacaba el informe de la Comisión MUSGRAVE al proponer un gravamen sobre la totalidad de las ganancias de capital realizadas y la exoneración de las no materializadas debido a la dificultad para la determinación del importe correspondiente al aumento del valor. En tercer y último lugar se analizó el modelo de imposición sobre la renta extensiva fundamentado en la agrupación de las fuentes de ingresos con inclusión de las ganancias de capital en un único impuesto. Los tratadistas se referían a la tributación de la renta extensiva como un concepto amplio de

gravamen sobre todas las fuentes productoras de ingresos del contribuyente. En esta conceptualización se distinguían varias alternativas impositivas. Una basada en el gravamen de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas junto con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En este caso el gravamen recaía sobre la totalidad de los ingresos con inclusión de las ganancias además de las donaciones y herencias recibidas por el sujeto. El informe más representativo de este modelo fiscal es el documento elaborado por la Comisión BRADFORD. El Informe abordaba el tratamiento de las adquisiciones lucrativas derivadas de las herencias y donaciones en el concepto de renta. Dichos supuestos eran considerados como ganancias realizadas por lo que se gravaban en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Otra alternativa impositiva sobre el gravamen de la renta extensiva se refería a la integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades. El trabajo más característico es el informe elaborado por la Comisión CARTER. Este documento integraba la imposición de las personas físicas y jurídicas a través del sistema de unidad. También, el Informe analizó las adquisiciones lucrativas derivadas de las herencias y donaciones en su relación con el concepto de renta. Sin embargo, el Informe excluyó del concepto de renta a las adquisiciones hereditarias cuando éstas se originaban dentro de la unidad familiar. La tributación de la renta extensiva respondía a la extensión del gravamen a todos los ingresos obtenidos por la persona física lo que suponía la unificación de la imposición personal en un solo tributo.

SEGUNDA.- En relación a la configuración normativa del concepto de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A) Una vez analizado el marco general del concepto de renta correspondía el estudio de los caracteres del sistema tributario español. Este examen se justificaba porque la imposición sobre la renta se encontraba subordinada al modelo de organización tributaria en el que se aplicaba. El establecimiento de un sistema fiscal en España tenía como punto de inicio la aprobación de la Ley de 23 de mayo de 1845. La ley de reforma fiscal se inspiró en dos modelos tributarios. Uno basado en el sistema inglés de imposición personal y otro

fundamentado en el modelo francés de impuestos de producto. Finalmente, la reforma tributaria se orientó hacia la imposición de producto de los bienes y derechos. Esta forma de ordenación de la imposición tributaria fue compartida con otros sistemas fiscales como Francia, Italia, Portugal e incluso numerosos países latinoamericanos. Por ello, este modelo fiscal fue calificado como “estilo tributario latino”. Desde este momento se sucedieron numerosas reformas que afectaron al conjunto del sistema impositivo durante el siglo XIX. Algunas modificaciones tributarias se realizaron de forma continuada y silenciosa como la acometida por FLORES DE LEMUS. Sin embargo, las reformas de nuestro sistema fiscal continuaron en la primera mitad del siglo XX basadas en la imposición indirecta. Esta tendencia se vio favorecida por la facilidad de la recaudación de los impuestos indirectos. En la segunda mitad del siglo XX se iniciaron una serie de reformas dirigidas a la implantación de una imposición personal combinada con la aplicación de figuras tributarias de carácter indirecto. Las reformas se basaban en la imposición personal como eje fundamental de la tributación y de acuerdo al denominado “sistema tributario europeo”. Este modelo fiscal se caracterizaba por la primacía del gravamen sobre la renta de las personas frente a la imposición de producto así como en una serie de principios ideales de tributación. La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario marcó el inicio de la personalización y progresividad de la imposición personal. El proceso de reforma se desarrolló mediante la conversión de los impuestos reales en gravámenes a cuenta de un Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, el modelo fiscal implantado por la reforma del sistema tributario en la segunda mitad del siglo XX se mostró inadecuado a las circunstancias económicas y políticas del momento. Una de las razones se basaba en que los impuestos de producto conservaban su autonomía respecto del Impuesto General sobre la Renta. Estas circunstancias motivaron la elaboración de una serie de trabajos en el ámbito académico y de la Administración. Entre estos estudios destacó el Informe sobre el Sistema Tributario Español, de 1973 que constituyó el antecedente teórico de los sucesivos documentos y trabajos. También destacaron los estudios de reforma tributaria del Instituto de Estudios Fiscales y de la Dirección General de Tributos realizados durante 1974-1975 que dieron lugar al Informe sobre el Sistema tributario español: Criterios para su reforma,

de 1976. Finalmente los últimos documentos relevantes de la etapa preconstitucional fueron el proyecto de reforma del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas de la Dirección General de Tributos, de 1976 y el Memorándum para la reforma Tributaria de 1977. Los trabajos realizados sirvieron de soporte para la aprobación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. La reforma se asentaba en la eliminación de los impuestos a cuenta para la determinación de la base imponible del Impuesto General sobre la Renta. También esta ordenación reforzó los instrumentos de control de la Administración con la creación de un Impuesto extraordinario sobre el patrimonio neto de las personas físicas complementario al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Además la regulación citada implantó el sistema de transparencia fiscal con el objetivo de eliminar la elusión tributaria realizada a través de la utilización de sociedades interpuestas. Todo lo anterior culminó con la aprobación de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La promulgación de la Constitución Española de 1978 marcó una línea divisoria entre el sistema tributario anterior y el nuevo modelo fiscal. La delimitación se plasmó en la incorporación de los principios tributarios en el texto constitucional. Los principios recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución se referían a la capacidad económica, progresividad, generalidad, igualdad y la prohibición de la confiscatoriedad en el conjunto del sistema tributario español. Además, la Constitución Española tenía un valor normativo inmediato y directo que alcanzaba a los principios específicos del ordenamiento financiero. La valoración de los principios era realizada por el Tribunal Constitucional configurado como intérprete supremo de la Constitución. Los pronunciamientos del Tribunal debían tenerse en cuenta por los jueces e incluso por el órgano legislativo en el momento de elaborar y aprobar las leyes. Los principios tributarios de carácter constitucional inspiraron los estudios e informes de reforma tributaria llevados a cabo en nuestro sistema fiscal y en particular en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

B) El estudio de la configuración normativa del concepto de renta continuó con el examen de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas. La primera ordenación analizada fue la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta regulación determinó la composición de la renta en función de las fuentes recogidas en la propia ordenación pero no estableció una definición de la misma. Los elementos del concepto de renta eran todos aquéllos procedentes de los rendimientos del trabajo personal, explotaciones económicas, los derivados de cualquier elemento patrimonial no afecto a actividades empresariales o profesionales junto con los incrementos y disminuciones patrimoniales. También se incluían a las presunciones onerosas derivadas de las rentas de trabajo personal y capital. La enumeración de los componentes de la renta se encontraba en el hecho imponible en el que se realizaba una delimitación positiva de los supuestos de sujeción. La anterior configuración se completaba con una delimitación negativa del hecho imponible a través de los supuestos de no sujeción que no constituían renta. El Impuesto se configuraba de forma sintética a través del gravamen de forma unitaria de todos los elementos que componían la renta del sujeto pasivo. La imposición tributaria recaía sobre los rendimientos netos de cada fuente determinada por la minoración de la "renta bruta" en los gastos contemplados en la ley. Una cuestión relevante que motivó la reforma de esta ordenación fue el tratamiento del matrimonio como unidad contribuyente. La regulación del Impuesto establecía la obligación de realizar siempre una declaración conjunta en los casos de matrimonio. Sin embargo, el efecto impositivo originado era la acumulación de rentas de la unidad familiar a efectos de cuantificar la deuda tributaria. La consecuencia era un aumento de la carga tributaria para las personas con vínculo matrimonial al aplicar la tarifa progresiva del Impuesto. La acumulación obligatoria de rentas del matrimonio suponía un tratamiento tributario diferenciado respecto de los contribuyentes solteros. También, la discriminación se producía como consecuencia de la suma de todos los ingresos de los cónyuges respecto de otras personas con igual renta pero sin vínculo matrimonial que en este caso no estaban obligadas a la agrupación de sus rendimientos y variaciones patrimoniales. Estas cuestiones fueron elevadas ante el Tribunal Constitucional que en una serie de pronunciamientos determinó la inconstitucionalidad de dicha obligación. El Tribunal Constitucional declaró contrario al principio de capacidad económica la obligación de

presentación de declaración conjunta a los cónyuges en el Impuesto. El argumento central de la resolución se encontraba en que la capacidad económica se refería al individuo y no a la familia. En consecuencia, el individuo constituía la única unidad contribuyente a efectos del Impuesto al ser titular de las fuentes productoras de renta. Las modificaciones normativas operadas en la primera regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas motivaron la elaboración del Informe sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio de 1990. Este documento abordaba tres cuestiones fundamentales: la primera referente a la adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre acumulación obligatoria de rentas por la unidad familiar, la segunda sobre el proceso de construcción de un Mercado Único en Europa con libre circulación de factores productivos y la tercera referida a una serie de consideraciones sobre la imposición personal. El citado Informe procuró la aprobación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta ordenación al igual que su predecesora carecía de una definición de renta por lo que su delimitación se realizaba de acuerdo a sus componentes recogidos en el hecho imponible. La renta se configuraba de acuerdo a la totalidad de los rendimientos netos más los incrementos de patrimonio como en la normativa anterior aunque era imposible la minoración de las disminuciones patrimoniales con el resto de componentes. Esta regulación abandonó el concepto integrador de renta recogido en la ordenación anterior. Como novedad destacable fue la incorporación de las imputaciones de bases imponibles positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal junto con los demás componentes de la renta. La complejidad de la regulación de 1991 tras numerosas modificaciones y los costes indirectos de gestión originados al convertirse en un tributo centrado en las devoluciones motivó la elaboración del Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 1998. Las aportaciones recogidas en el Informe fueron numerosas y de gran novedad en el ordenamiento tributario español entre las que destacaba la introducción del concepto de “renta disponible” así como un “mínimo personal y familiar” exento de tributación en la base del Impuesto. La incorporación del concepto de “renta disponible” fue una de las principales novedades del Informe. Ésta se definía como la renta que podía

utilizar el contribuyente tras atender a sus necesidades y las de los sujetos que de él dependían. Este criterio se plasmaba a través de la exención de un mínimo de renta que varía según las circunstancias personales y familiares del contribuyente. Además, el Informe establecía un tratamiento específico de los rendimientos que integraban el concepto de “renta disponible” a través de la aplicación de reducciones para aquellos generados en un período superior a dos años. De esta manera los rendimientos de generación irregular en el tiempo se adicionaban a los originados en el mismo período impositivo. Este tratamiento se complementaba con la aplicación de los gastos deducibles para la determinación de los rendimientos netos. Las propuestas del citado Informe se trasladaron a la nueva regulación del tributo aprobada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Sin embargo, los problemas interpretativos del nuevo texto legal motivaron una serie de recursos ante el Tribunal Constitucional. Todo ello junto a la necesidad de simplificar el tributo motivó la elaboración del Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2002. El Informe centró su atención en el tratamiento fiscal de la familia y discapacitados pero una de las propuestas más relevantes se refería a la modificación del procedimiento de cuantificación de la “renta disponible”. Las reformas parciales y la aprobación de un texto refundido fueron insuficientes para cohesionar la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Todo ello motivó la aprobación de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Esta ordenación retornó a la conceptualización de la “renta” contenida en las primeras regulaciones del tributo a la vez que recogía las últimas tendencias impositivas del entorno occidental. El objeto de gravamen del Impuesto era la “renta” en contraposición a la regulación anterior configurada en torno a la “renta disponible”. El gravamen sobre la “renta neta” se configuró como el objeto de gravamen adoptado por la mayoría de los sistemas fiscales de la Unión Europea. El rendimiento neto se determinaba a través de la disminución del “rendimiento íntegro” en el importe de los “gastos deducibles”. De la misma manera que las regulaciones anteriores carecía de una definición de renta por lo que su

contenido también se delimitaba a través de sus componentes. Sin embargo, las reformas tributarias realizadas en los Estados de la “eurozona” motivaron la elaboración del Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, de 2014. Este documento contenía propuestas de reforma de los impuestos principales del sistema tributario así como recomendaciones de lucha contra el fraude fiscal. Las recomendaciones sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas afectaban a la estructura del tributo con mayor incidencia en la supresión de las deducciones aplicables a la cuota y minoración de las reducciones sobre los rendimientos. Merece especial atención la propuesta de revisión terminológica de los vocablos “rendimientos” y el concepto de “renta” empleados por la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por lo que se refiere a los componentes de la renta, el Informe mantuvo la configuración establecida en la regulación del Impuesto pero con la supresión de las reducciones aplicables a los distintos rendimientos.

C) El examen de las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puso de relieve una serie de notas comunes y diferenciadoras referidas a la delimitación del hecho imponible configurado a través de la expresión de “obtención de renta” que son recogidas a continuación. El estudio del hecho imponible contenido en las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha puesto de relieve la ausencia de una definición del concepto de renta. Dicha carencia fue suplida con la enumeración de sus componentes en el mismo hecho imponible. Los componentes de renta recogidos se referían a los rendimientos de trabajo, capital, actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales así como presunciones. También el Impuesto sometía a gravamen a la imputación y atribución de renta pero éstas se encontraban reguladas de forma dispersa en el texto legal. Merecen un especial comentario las imputaciones de renta al distinguirse de otras fuentes de renta porque se atribuía fiscalmente al contribuyente una utilidad económica derivada del uso y disfrute de elementos patrimoniales aunque no se producía un ingreso real en el patrimonio. La ausencia de una percepción efectiva de ingresos en el patrimonio del contribuyente se contraponía a una interpretación económica de la ley del Impuesto derivada de

la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Esta interpretación restrictiva reconducía a una conceptualización de la renta basada exclusivamente en una percepción real de los ingresos. La configuración constitucional del principio de capacidad económica y la aprobación de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria posibilitaba la atribución de capacidad económica al contribuyente por el uso y disfrute de determinados elementos patrimoniales a partir de una interpretación exclusivamente jurídica del presupuesto de hecho. También se puede destacar que en el hecho imponible se producía una conexión necesaria por una parte entre los componentes de la renta entre sí (elemento objetivo) y por otra de dichos elementos con el contribuyente (elemento subjetivo). La conexión de ambos elementos se materializaba en el hecho imponible a través de la expresión “obtención de renta” que fue recogida en todas las regulaciones del Impuesto. Adicionalmente cabe destacar la existencia de una multiplicidad de presupuestos de hecho junto a la “obtención de renta” en las primeras ordenaciones del tributo. En este caso los presupuestos aparecían configurados como “modalidades” de obtención de renta porque su regulación se realizaba al margen del hecho imponible. Las modalidades de obtención se referían a la “imputación de rentas” así como a la “atribución de rentas”, esta última articulada en torno a los regímenes especiales. La situación descrita se modificó por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias al agrupar en torno a la “obtención de renta” a todas las “modalidades” dispersas en los textos reguladores del tributo. La técnica utilizada se fundamentó en la integración en el concepto de renta de todos los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales, imputaciones así como las presunciones. Aunque, las imputaciones se regularon en los regímenes especiales al margen de los componentes de la renta. Para ello, las imputaciones de renta se reconducían expresamente a los regímenes especiales en el texto de la ley. También la regulación vigente aprobada por Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio agrupó en torno a la “obtención de renta” a los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales así como a las imputaciones

y presunciones. De la misma manera la técnica empleada se basaba en la integración en el concepto de renta de las imputaciones junto a los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales y presunciones. Igualmente, las imputaciones se regularon en los regímenes especiales al margen de los componentes de la renta. La diferencia regulatoria respecto a la ordenación anterior se encontraba en que las imputaciones de renta no se reconducían expresamente a los regímenes especiales. En este caso se precisaba realizar una interpretación integradora del texto de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para que los regímenes especiales se encontraran sujetos a gravamen.

TERCERA.- En relación a la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A) Los análisis efectuados sobre la conceptualización de la renta así como el estudio de los sistemas fiscales en particular del ordenamiento tributario español permitían la enunciación de una serie de características generales de la “renta gravable” objeto de nuestro trabajo. Los antecedentes normativos de la noción de “renta gravable” se podían encontrar en las primeras regulaciones del impuesto sobre la renta del Reino Unido. La “renta gravable” aparecía como un elemento de la estructura del tributo descrita en el Informe de la Comisión RADCLIFFE. El esquema del Impuesto se iniciaba con la “renta evaluable” cuya correspondencia en nuestro sistema fiscal era el “objeto” del tributo. El segundo elemento se refería a la “renta gravable” a la que se aplicaban las reducciones y deducciones. El tercer elemento era la “renta imponible” derivada de la minoración de la “renta gravable” en los gastos necesarios para su obtención. También en el sistema tributario prusiano representado por las ciudades hanseáticas se recogía a la “renta gravable” como un elemento de la estructura del impuesto sobre la renta.

B) Los estudios doctrinales sobre la noción de “renta gravable” han sido numerosos en la literatura tributaria destacando los trabajos de WUELLER por sistematizar las aportaciones alemanas, italianas y norteamericanas sobre dicha materia. Así mismo, los trabajos del citado autor son relevantes por su

recepción inicial en nuestra doctrina científica y su influencia posterior en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La configuración de la “renta gravable” se fundamenta en las teorías del acrecentamiento patrimonial de aplicación en los sistemas fiscales basados en la imposición global o extensiva de la renta. La mayoría de las aportaciones doctrinales se decantan por un modelo extensivo de gravamen sobre la “renta gravable” basado en un concepto amplio en el que se incluyen a todos los ingresos del contribuyente. Si bien algunas fuentes productoras de ingresos plantean problemas de integración en la noción de “renta gravable” al encontrarse gravados al margen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como las herencias, donaciones y legados. Ello no ha sido obstáculo para establecer el gravamen extensivo sobre la “renta gravable” que excluya a los ingresos gravados por otros tributos.

C) La cuestión de la definición normativa del concepto de “renta gravable” apareció en nuestro ordenamiento tributario por primera vez en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Posteriormente, la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio contempló también dicha referencia normativa. El aspecto común en ambas ordenaciones era la ausencia de una definición de “renta gravable”. Como es sabido, también las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas carecían de una definición del concepto de renta. Dicha carencia fue suplida con la simple enumeración de los componentes de la renta en el hecho imponible del Impuesto. De la misma manera, las regulaciones citadas del Impuesto al referirse a la “renta gravable” carecían de una definición conceptual. Solamente estas regulaciones se referían en sus respectivos capítulos a la <<definición y determinación de la renta gravable>> pero no la describían conceptualmente. Ambas ordenaciones se limitaban a realizar una descripción del contenido de cada fuente productora de renta en dichos capítulos que previamente se habían enumerado en el hecho imponible. Las fuentes de renta se referían a los rendimientos del trabajo, capital, actividades económicas y ganancias o

pérdidas patrimoniales. Las presunciones se entendían incluidas en los rendimientos del trabajo y capital por lo que también se incluyen en la relación anterior. Sin embargo, las imputaciones de renta no se recogían en los citados capítulos sobre la determinación de la renta gravable. Las imputaciones se recogían como un componente más de la renta en el hecho imponible como se ha señalado pero se excluía su referencia en el capítulo dedicado a la determinación de la “renta gravable”. Además, las imputaciones de renta aparecían reguladas en los regímenes especiales al margen de los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales. A pesar de todo ello se puede señalar que la descripción del contenido de todos los componentes a lo largo del texto normativo permite llegar a la definición de la “renta gravable” como se comprobaba en este trabajo.

D) La determinación de la “renta gravable” se realiza a través de la minoración de la “renta gravable bruta” en los gastos necesarios para su obtención posibilitando de esta manera la consecución de la “renta neta gravable”. Sin embargo la determinación de la “renta gravable” exige la observación de dos procedimientos previos. En el primero se debe tener en cuenta a las fuentes productoras de renta de forma independiente para la aplicación de sus gastos específicos. En segundo lugar se debe diferenciar entre los gastos aplicables por una parte a las fuentes productoras (elemento objetivo) y por otro los referidos al contribuyente (elemento subjetivo). Desde esta perspectiva, los gastos necesarios que minoran los ingresos derivados de la titularidad de las fuentes productoras posibilita la determinación de la “renta neta objetiva”. Mientras que la consideración de los gastos necesarios para la existencia del contribuyente y las necesidades de las personas dependientes de él se articula a través de la noción de “renta neta subjetiva”. Así mismo, los conceptos de “renta neta objetiva” y “renta neta subjetiva” se asientan en una serie de principios vinculados con la minoración de los gastos necesarios para la obtención de la renta. Estos criterios han sido desarrollados por tratadistas alemanes sistematizados en nuestro ordenamiento en los principios del neto objetivo y subjetivo. El principio del neto objetivo se vincula con los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Este principio concreta la capacidad económica absoluta. El principio del neto subjetivo se refiere a los

gastos derivados de las circunstancias personales y familiares del contribuyente. Dicho criterio determina la capacidad económica relativa. Ambos principios ponen de manifiesto dos momentos diferenciados en la aplicación de los gastos deducibles sobre la renta. También se pone de relieve una aparente contradicción entre la materia imponible que se quiere gravar y lo realmente gravado al concretar de forma individualizada el gravamen. La explicación a esta cuestión reside en que ambos momentos corresponden a distintos elementos en la estructura del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La determinación de la renta neta gravable de carácter objetivo se concreta en el hecho imponible. Sin embargo, la renta neta gravable de carácter subjetivo se determina en la base del Impuesto en la que se contienen las reducciones por circunstancias personales y familiares del contribuyente.

E) La ausencia de una definición de carácter declarativo de “renta gravable” en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio carece de relevancia para establecer un concepto de dicha noción. La delimitación normativa del concepto de “renta gravable” también se puede realizar a través de la determinación del contenido de los componentes que integran dicha noción. Los componentes se refieren a una diversidad de fuentes de renta que afluyen al patrimonio del contribuyente. Por tanto, la delimitación normativa del concepto de “renta gravable” requiere la enumeración y determinación del contenido de sus componentes. En este momento se abordará la enumeración de los componentes de “renta gravable” y posteriormente se determinará el contenido de cada uno de ellos. La concreción de los componentes parte del artículo 6.2 de la regulación vigente del Impuesto referido al hecho imponible en el que se relacionan a los rendimientos del trabajo, capital, actividades económicas, ganancias o pérdidas patrimoniales y las imputaciones establecidas por ley. Merece destacar que los referidos al capital están integrados a su vez por los rendimientos mobiliarios e inmobiliarios. Adicionalmente el artículo 6.3 de la ordenación vigente del Impuesto se refería también a las presunciones derivadas de los rendimientos del trabajo o del capital. En este caso, las presunciones se entendían incluidas en los

rendimientos del trabajo y capital por lo que también se incluyeron en la relación anterior. En consonancia con estas previsiones el Capítulo II del Título III de la ley vigente del Impuesto bajo la denominación de <<*definición y determinación de la renta gravable*>> se refería a los rendimientos del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario, actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales. La determinación de las presunciones derivadas del trabajo y capital se determinaban conforme a los citados rendimientos. Sin embargo, el reseñado capítulo carecía de una enumeración y determinación de cada imputación de renta. Los supuestos asimilados a las imputaciones de renta se regulaban al margen del citado capítulo en concreto en el Título X bajo la denominación de <<*Regímenes especiales*>>. El reseñado título recogió los supuestos referidos a imputación de rentas inmobiliarias, régimen de atribución de rentas, transparencia fiscal internacional, derechos de imagen, régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español, tributación de los socios de instituciones de inversión colectiva, tributación de las instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales y ganancias patrimoniales por cambio de residencia. La diversidad de supuestos y materia imponible gravada permitía distinguir varias modalidades de obtención de renta agrupadas en torno a las “imputaciones de renta” o los “regímenes especiales”. Para distinguir la “renta imputada” de la “renta atribuida” de los regímenes especiales se debe utilizar el criterio del artículo 6.3 al señalar que <<*a efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro*>>. A este respecto el artículo 45 incluyó entre los componentes de la renta general a los rendimientos y las ganancias o pérdidas patrimoniales que no tuvieran la consideración de renta del ahorro así como las imputaciones derivadas de rentas inmobiliarias (artículo 85), transparencia fiscal internacional (artículo 91), cesión derechos de imagen (artículo 92) y tributación de socios o partícipes en instituciones inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales (artículos 95). También se incluyeron las imputaciones de renta derivadas de agrupaciones de interés económico españolas, agrupaciones europeas de interés económico y las uniones temporales de empresas por remisión expresa de la vigente regulación del Impuesto a la ley del Impuesto sobre Sociedades. Por su parte el artículo 46 incluyó entre los componentes de

la renta del ahorro a los rendimientos de capital mobiliario derivados de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, cesión de capitales a terceros y operaciones de capitalización de seguros así como las ganancias o pérdidas patrimoniales generadas por la transmisión de elementos del patrimonio del contribuyente. La cuestión pendiente de resolver para la determinación de cada componente de “renta gravable” es la referida a los regímenes especiales. Éstos han sido determinados por una interpretación en sentido contrario del vigente artículo 45 de la ley del Impuesto. Los regímenes especiales a partir de dicha interpretación se refieren a la atribución de rentas (artículo 86), trabajadores desplazados a territorio español (artículo 93), tributación de socios o partícipes en instituciones de inversión colectiva (artículo 94) y ganancias patrimoniales por cambio de residencia (artículo 95 bis). Esta cuestión plantea diversos interrogantes porque dichos regímenes no se encontraban recogidos en el concepto de renta del hecho imponible, ni en el Capítulo II del Título III referido a la <<definición y determinación de la renta gravable>> de la ley del Impuesto. Así mismo los regímenes especiales se encuentran excluidos de la consideración de “renta general” y de “renta del ahorro” a efectos de su integración en la base del Impuesto conforme al artículo 6.3 de la regulación del Impuesto como se ha comprobado. Esta cuestión merece un estudio específico en nuestro trabajo para determinar el grado de integración en el concepto de “renta gravable”. Todo ello aconsejaba un estudio particular de esta cuestión con el objeto de realizar una delimitación positiva de los componentes del concepto de “renta gravable”.

F) La enumeración positiva de los componentes de “renta gravable” se combinaba a su vez con otra serie de ingresos del contribuyente pero que en este caso se excluyeron de su gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También el procedimiento para la determinación de los componentes excluidos del concepto de “renta gravable” se fundamentaba en el análisis del hecho imponible del Impuesto. La delimitación negativa del concepto de renta se realizaba a través de una serie de técnicas tributarias aplicables en la configuración del hecho imponible. Entre estas técnicas se encontraban los “supuestos de no sujeción” y las “exenciones”. Los supuestos de no sujeción complementaban la delimitación del hecho imponible desde un

punto de vista negativo. De tal forma que, el contribuyente no realizaba el “presupuesto de hecho” al igual que tampoco se originaba el nacimiento de la consecuencia jurídica correspondiente al gravamen por el Impuesto. La vigente ordenación reguló los supuestos de no sujeción en el artículo 6.4 al señalar que *<<no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>*. Por ello, nuestro sistema tributario sometió a las herencias, donaciones o legados al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. También, las exenciones completaban la delimitación del hecho imponible pero en este caso a pesar de la realización del presupuesto de hecho por el contribuyente la norma reguladora impide la efectividad de la consecuencia jurídica materializada en la sujeción al Impuesto. La regulación de las exenciones se contenía en un precepto específico (artículo 7) de la regulación vigente del Impuesto. El citado artículo se caracterizaba por una elevada casuística que se combinaba con la aplicación de exenciones de carácter parcial o total. Adicionalmente conviene destacar que otros supuestos de no sujeción y de exenciones se encontraban regulados de forma dispersa en la ley del Impuesto. Todo ello aconsejaba un tratamiento específico en este trabajo con el objeto de realizar una delimitación negativa de los componentes del concepto de “renta gravable”.

G) Una vez realizada la enumeración de los componentes de la “renta gravable” correspondía el estudio de una serie de aspectos de carácter temporal. La delimitación temporal de la “renta gravable” es un aspecto relevante en el Impuesto porque permite la integración de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales o imputaciones de renta en un determinado período de tiempo. Otro aspecto derivado de la agrupación de los componentes en un determinado lapso temporal es la exclusión de los ingresos y gastos generados al margen de dicha delimitación. Todo lo anterior requería un análisis específico en este trabajo con el objeto de concretar la “renta gravable” del período impositivo.

CUARTA.- En relación a la delimitación positiva de la “renta gravable”.

A) Una vez analizados los caracteres generales del concepto de “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondía el estudio particular de la composición de cada componente que integraba la noción objeto de estudio. Entre estos elementos se encontraban los: rendimientos del trabajo, rendimientos de capital inmobiliario, rendimientos de capital mobiliario, rendimientos de actividades económicas, ganancias o pérdidas patrimoniales, imputaciones de renta, presunciones de renta y los regímenes especiales. La determinación de la composición de cada componente requería un procedimiento específico de acuerdo a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio que se detalla a continuación.

B) Los rendimientos del trabajo se contemplan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como uno de los componentes de la renta. La delimitación de este rendimiento es el resultado de la evolución de los gravámenes aplicables sobre las retribuciones derivadas de la prestación de servicios por cuenta ajena. Los rendimientos de trabajo se identifican con la retribución derivada de trabajo personal dependiente realizado por cuenta ajena o en el ámbito de organización y dirección de un tercero. El rendimiento neto del trabajo es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El rendimiento neto del trabajo se determina por la adición de los “rendimientos íntegros” generados en el período impositivo y aquéllos obtenidos de forma irregular en el tiempo o calificados como tales por la normativa del Impuesto. Estos últimos requieren la aplicación de reducciones porcentuales sobre dichos rendimientos. La aplicación de la reducción sobre las rentas irregulares posibilitaba su integración con los rendimientos íntegros obtenidos en el período impositivo de forma regular. Una vez determinado el rendimiento íntegro correspondiente a las rentas regulares e irregulares del trabajo correspondía deducir de ellos a los “gastos deducibles” realizados durante el período impositivo por el contribuyente. El resultado de

dicha operación permitía obtener el “rendimiento neto del trabajo” que constituye un componente de la “renta gravable”. Sin embargo, en el caso de rendimientos netos inferiores a 16.825 euros se requería la aplicación de reducciones porcentuales por obtención de rentas del trabajo. El rendimiento de esta forma determinado constituye el “rendimiento neto reducido del trabajo”. Este último rendimiento es también un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

C) Los rendimientos de capital inmobiliario se contemplan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como uno de los componentes de la renta. La configuración de este rendimiento deriva de los gravámenes sobre los bienes patrimoniales de las personas físicas. Los rendimientos del capital inmobiliario se identifican con las contraprestaciones obtenidas de los inmuebles del contribuyente que no implican la transmisión del bien. El rendimiento neto del capital inmobiliario es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El rendimiento neto de capital inmobiliario se determina por la diferencia entre los “rendimientos íntegros” y los “gastos deducibles” obtenidos durante el período impositivo por el contribuyente. El rendimiento neto de capital inmobiliario de esta forma determinado constituye un componente de la “renta gravable”. Sin embargo, la existencia de rendimientos de capital inmobiliario generados de forma irregular en el tiempo o en el caso de arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda se requiere la aplicación de reducciones específicas para cada supuesto concreto. Una vez aplicadas las correspondientes reducciones sobre dichos rendimientos se obtiene el “rendimiento neto reducido de capital inmobiliario”. Este último rendimiento es también un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

D) Los rendimientos del capital mobiliario se contemplan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como uno de los componentes de la renta. La delimitación de este rendimiento proviene de los gravámenes aplicables sobre las contraprestaciones obtenidas de elementos mobiliarios del contribuyente que no implicaban la transmisión del bien. El rendimiento neto del capital mobiliario es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas. El rendimiento neto de capital mobiliario se determina por la diferencia entre los “rendimientos íntegros” y los “gastos deducibles” obtenidos durante el período impositivo por el contribuyente. El rendimiento neto de capital mobiliario de esta forma determinado constituye un componente de la “renta gravable”. Sin embargo, en el caso de rendimientos mobiliarios generados de forma irregular en el tiempo o calificados como tales por la normativa del Impuesto se requiere la aplicación de reducciones porcentuales sobre dichas rentas. Una vez aplicada la reducción sobre las rentas irregulares este procedimiento posibilitaba su integración con el rendimiento neto obtenido en el período impositivo de forma regular. La integración de los rendimientos netos de carácter regular e irregular permitía obtener el “rendimiento neto reducido de capital mobiliario”. Este último rendimiento es también un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

E) Los rendimientos de actividades económicas aparecen configurados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como uno de los componentes de la renta. La delimitación de este rendimiento es el resultado de la evolución de los gravámenes derivados del ejercicio de una actividad empresarial, profesional o artística realizada por una persona física. Uno de los criterios delimitadores de este tipo de rendimientos se fundamenta en la generación de las rentas a partir de la titularidad de bienes afectos al ejercicio empresarial, profesional o artístico y que en ocasiones aparece combinada con el propio trabajo personal del contribuyente así como de terceros por aquél empleados. El rendimiento neto de actividades económicas es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, la determinación del rendimiento neto de actividades económicas a diferencia de otros componentes de la “renta gravable” se realiza a través de distintas modalidades de estimación aplicables según el tipo de actividad desarrollado por el contribuyente. Las modalidades de determinación de los rendimientos son la estimación directa u objetiva a su vez en esta última se puede distinguir entre las actividades agrícolas, ganaderas o forestales y el resto de explotaciones económicas. Todas las modalidades de estimación tienen normas específicas para la determinación del rendimiento neto en el

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por su interés con el objeto del trabajo se procede a continuación a detallar la determinación de cada uno de ellos. El rendimiento neto de actividades económicas en estimación directa se determina por la diferencia entre los “rendimientos íntegros” y los “gastos deducibles” obtenidos durante el período impositivo por el contribuyente. El rendimiento neto de actividades económicas de esta forma determinado constituye un componente de la “renta gravable”. Sin embargo, la existencia de rendimientos de actividades económicas generados de forma irregular en el tiempo o trabajadores autónomos dependientes así como los contribuyentes con rentas inferiores a 12.000 euros precisa la aplicación de reducciones específicas para cada supuesto concreto. Una vez aplicadas las correspondientes reducciones sobre dichos rendimientos se obtiene el “rendimiento neto reducido de actividades económicas”. Este último rendimiento también es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La determinación del rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva se realiza a través del procedimiento establecido por la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. El procedimiento descrito consta de cuatro fases para la determinación del “rendimiento neto de actividades económicas” en estimación objetiva. La primera fase del procedimiento consiste en la determinación del rendimiento neto previo. Éste se determinará mediante la multiplicación del número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad por los rendimientos asignados a cada módulo específico de la actividad contemplada en la citada orden ministerial. Adicionalmente, la Administración tributaria podrá reducir dicho rendimiento cuando se produzcan circunstancias excepcionales que afecten a la actividad económica. La segunda fase consiste en la determinación del rendimiento neto minorado. Éste es el resultado de reducir el rendimiento neto previo en el importe de los incentivos al empleo y a la inversión. La tercera fase consiste en la determinación del rendimiento neto de módulos. Éste se determinará aplicando los índices correctores sobre el rendimiento neto minorado de la actividad. La cuarta y última fase consiste en la determinación del rendimiento

neto de la actividad. Éste será el resultado de disminuir el rendimiento neto de módulos en la cuantía de la reducción general del 5 por ciento. Adicionalmente existe una reducción del 20 por ciento aplicable a las actividades económicas desarrolladas en el término municipal Lorca. El resultado obtenido por la aplicación de las reducciones anteriores podrá disminuirse como consecuencia de gastos extraordinarios ocasionados por circunstancias excepcionales. Finalmente, el rendimiento neto resultante deberá incrementarse en el importe correspondiente a otras percepciones empresariales obtenidas por el contribuyente como las subvenciones corrientes y de capital. El rendimiento de esta forma estimado posibilita la determinación del “rendimiento neto de actividades económicas” en estimación objetiva. Este último rendimiento es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, en el caso de rendimientos de actividades económicas generados de forma irregular en el tiempo o calificados como tales por la normativa del Impuesto se requiere la aplicación de reducciones porcentuales sobre dichas rentas. En este caso, las normas aplicables a las reducciones sobre el rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva se encuentran reguladas en la ley del Impuesto. Por tanto, las reducciones sobre el rendimiento neto de actividades económicas en estimación objetiva se aplicaran en aquellas rentas generadas de forma irregular en el tiempo. Una vez aplicada la reducción sobre las rentas irregulares este procedimiento posibilitaba su integración con el rendimiento neto obtenido en el periodo impositivo de forma regular. La integración de los rendimientos netos de carácter regular e irregular permite obtener el “rendimiento neto reducido de actividades económicas”. Este último rendimiento es también un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De la misma manera, el rendimiento neto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva se determinará a través del procedimiento establecido por la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. El procedimiento descrito consta de cuatro fases para la determinación del “rendimiento neto de actividades agrícolas, ganaderas y

forestales” en estimación objetiva. La primera fase del procedimiento consiste en la determinación del rendimiento neto previo. En este caso se multiplicarán los índices correspondientes a cada tipo de producto, servicio, transformación, elaboración o manufactura aprobados por la citada orden sobre los ingresos obtenidos. El ingreso se refiere al valor de los productos naturales, vegetales o animales utilizados en la producción según el precio de mercado en el momento de su incorporación a dicho proceso. Además se incluyen los ingresos correspondientes al autoconsumo, subvenciones e indemnizaciones. Adicionalmente, la Administración tributaria podrá reducir dicho rendimiento cuando se produzcan circunstancias excepcionales que afecten a la actividad económica. La segunda fase consiste en la determinación del rendimiento neto minorado a partir de la deducción sobre el rendimiento neto previo de los importes correspondientes a la amortización por depreciación efectiva del inmovilizado material e intangible que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia de acuerdo a la tabla de amortización contenida en la orden señalada. La tercera fase consiste en la determinación del rendimiento neto de módulos que se obtiene aplicando sobre el rendimiento neto minorado los índices correctores correspondientes a las actividades agrícolas, ganaderas o forestales. La cuarta y última fase consiste en la determinación del rendimiento neto de la actividad a partir de la aplicación de la reducción general del 5 por ciento sobre el rendimiento neto de módulos. Además existe una reducción del 25 por ciento aplicable sobre el resultado del rendimiento neto anterior a favor de los jóvenes agricultores. El resultado obtenido por la aplicación de las reducciones anteriores podrá disminuirse como consecuencia de gastos extraordinarios ocasionados por circunstancias excepcionales. El rendimiento de esta forma estimado posibilita la determinación del “rendimiento neto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales” en estimación objetiva. Este último rendimiento es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, en el caso de rendimientos de actividades agrícolas, ganaderas y forestales generados de forma irregular en el tiempo o calificados como tales por la normativa del Impuesto se requiere la aplicación de reducciones porcentuales sobre dichas rentas. En este caso, las normas aplicables a las reducciones sobre el rendimiento neto de actividades agrícolas, ganaderas y

forestales en estimación objetiva se encuentran reguladas en la ley del Impuesto. Por tanto, las reducciones sobre el rendimiento neto se aplicaran en aquellas rentas generadas de forma irregular en el tiempo. Una vez aplicada la reducción sobre las rentas irregulares este procedimiento posibilitaba su integración con el rendimiento neto obtenido en el periodo impositivo de forma regular. La integración de los rendimientos netos de carácter regular e irregular permite obtener el “rendimiento neto reducido de actividades agrícolas, ganaderas y forestales”. Este último rendimiento es también un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

F) Las ganancias o pérdidas patrimoniales se contemplan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como uno de los componentes de la renta. La delimitación de este elemento es el resultado del desarrollo de los gravámenes sobre las contraprestaciones obtenidas por la transmisión de elementos patrimoniales del contribuyente. El “importe neto de las ganancias o pérdidas patrimoniales” es un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El “importe neto de las ganancias o pérdidas patrimoniales” se determinará con carácter general por la diferencia entre los valores de adquisición y enajenación o transmisión de los elementos patrimoniales. En este caso, el valor de adquisición estará formado por la suma del importe real de la compra del bien, coste de las mejoras efectuadas, gastos y tributos ocasionados por la transmisión. Al resultado obtenido de la suma de las cantidades anteriores se restará el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles. Así mismo, el valor de transmisión se conformará con el importe real de la enajenación del que podrán deducirse los gastos y tributos inherentes a la transmisión excluidos los satisfechos por el transmitente. Adicionalmente existen normas particulares para la determinación del “importe neto de las ganancias o pérdidas patrimoniales” en los supuestos de transmisión de valores admitidos o no en un mercado oficial de valores, transmisión de participaciones en instituciones de inversión colectiva, aportaciones no dinerarias a sociedades, separación de socios, disolución, fusión, escisión o absorción de sociedades, traspaso, indemnizaciones por siniestros, permutas, transmisiones de bienes a cambio de una renta temporal o vitalicia, transmisión de derechos de uso u disfrute, incorporaciones de

derechos, operaciones realizadas en mercados de futuros y opciones así como transmisiones elementos patrimoniales afectos a actividades económicas. También conviene destacar la implantación del “gravamen especial” sobre las ganancias obtenidas de determinados premios de loterías y apuestas por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas y al impulso de la actividad económica. El gravamen especial recaía sobre las ganancias obtenidas de determinados premios de loterías o apuestas entre los que se encontraban aquéllos derivados de sorteos organizados por organismos adscritos a la Administración del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Unión Europea así como los obtenidos de la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles. Los premios sujetos al gravamen especial no se integraban en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La regulación al margen del hecho imponible y su exclusión de la base del Impuesto aproximan este supuesto a la categoría de “régimen especial”. Sin embargo, el resto de premios de juegos y sorteos de azar excluidos del gravamen especial se seguían gravando en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales. En este caso, la renta así obtenida se integraba en la parte general de la base imponible a la que correspondía la aplicación de la tarifa progresiva del Impuesto. El “importe neto de las ganancias o pérdidas patrimoniales” determinado conforme a las normas generales o especiales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas posibilita la determinación de este componente de la “renta gravable”.

G) Las presunciones se regulan en el hecho imponible junto a la delimitación del concepto de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las presunciones se configuran en torno al trabajo o capital por ello son una categoría subsumible en dichos rendimientos que están recogidos en el concepto de renta. El supuesto de renta presunta se refiere a los servicios o bienes obtenidos por el contribuyente de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado. Sin embargo se excluyen de este tratamiento a las presunciones sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas por el uso y disfrute del contribuyente. En este caso la calificación

correspondiente será de rendimiento de actividad económica por un supuesto de autoconsumo. Las previsiones del Impuesto configuran a las presunciones como “iuris tantum” que admiten la prueba en contrario aportada por el contribuyente. Las presunciones de renta derivadas de los rendimientos de trabajo o del capital constituyen un componente de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el procedimiento para la determinación de la “renta presunta” derivadas del trabajo o capital se pueden distinguir una serie de fases tendentes a la consecución del componente de la “renta gravable” según las normas del Impuesto. La primera fase del procedimiento se fundamenta en la constatación de la existencia de los elementos aplicativos de la presunción de renta referidos al “hecho base” y “hecho consecuencia”. La concurrencia de ambos elementos en los supuestos establecidos por la regulación del Impuesto determinará la aplicación de la presunción en ausencia de prueba. La segunda fase supone la aplicación de las normas generales o específicas referidas a las presunciones de trabajo o capital. En este caso destacan las previsiones específicas de los supuestos de autoconsumo y operaciones vinculadas. La tercera fase del procedimiento se refiere a la aplicación del orden de prevalencia de unas presunciones sobre otras. Las previsiones sobre operaciones vinculadas prevalecen sobre el resto de presunciones de carácter general. La cuarta y última fase conlleva la aplicación de las reglas de valoración contenidas en el texto de la ley del Impuesto. En todos los casos se aplica el criterio del valor normal de mercado como norma de valoración de carácter general. Aunque este valor es susceptible de determinarse mediante criterios alternativos como el basado en la contraprestación acordada entre sujetos independientes. La renta presunta una vez aplicadas las normas contenidas en el Impuesto posibilita su gravamen como un componente más de “renta gravable”.

H) Las imputaciones de renta se configuran en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como uno de los componentes de la renta. La vigente regulación aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio carecía de una enumeración expresa de supuestos referidos a

imputaciones de renta. La ausencia se debía a que las imputaciones de renta se recogían en el Título X de la ley del Impuesto dedicado a los regímenes especiales. Por todo ello se debía acudir al artículo 45 de la citada disposición porque enumeraba los supuestos de imputaciones que se integraban en la renta general a efectos de la determinación de la base del Impuesto. Los supuestos de imputaciones enumerados expresamente son los referidos a rentas inmobiliarias, transparencia fiscal internacional, derechos de imagen y tributación de los socios de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales. El citado artículo también incluyó a las imputaciones de renta derivadas de agrupaciones de interés económico españolas, agrupaciones europeas de interés económico y las uniones temporales de empresas por remisión expresa de la vigente regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la ley del Impuesto sobre Sociedades. La determinación de la renta imputada correspondiente a cada supuesto se realizaba conforme a normas específicas establecidas al efecto por la ley del Impuesto. La renta imputada determinada conforme a las reglas específicas de valoración constituye un componente de la “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

l) Los regímenes especiales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refieren a un tratamiento específico para determinados supuestos gravados al margen de los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales. La regulación normativa se encontraba recogida en el Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Esta ordenación carecía de una enumeración de los supuestos sobre regímenes especiales. La ausencia se debía a que los regímenes especiales se regulaban junto a las imputaciones de renta en el citado título de la ley del Impuesto. Por ello se debía acudir al artículo 45 de la citada disposición porque enumeraba los supuestos de imputaciones que se integraban en la renta general a efectos de la determinación de la base del Impuesto. El resto de supuestos no recogidos expresamente en el citado precepto se calificaban como regímenes especiales. Entre éstos se encontraban los referidos a la atribución de rentas,

régimen de trabajadores desplazados, tributación de los socios en instituciones de inversión colectiva y las ganancias patrimoniales obtenidas por cambio de residencia. La falta de previsiones referidas a la “renta gravable” se desprende de su exclusión normativa por la vigente regulación del Impuesto para su integración en la renta general o del ahorro a efectos de determinación de la base del Impuesto. Por todo ello, el gravamen de los reseñados supuestos se asienta en regulaciones especiales al margen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

QUINTA.- *En relación a la delimitación negativa de la “renta gravable”.*

A) Finalizada la determinación de la composición de los componentes de la “renta gravable” se requería también el estudio de una serie de ingresos del contribuyente pero que en este caso se excluyeron de su gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El procedimiento para la determinación de los componentes excluidos del concepto de “renta gravable” se fundamentaba en el análisis del hecho imponible contenido en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. La delimitación negativa del concepto de renta se realizaba a través de una serie de técnicas tributarias aplicables en la configuración del hecho imponible. Entre estas técnicas se encontraban los “supuestos de no sujeción” y las “exenciones” que se detallan a continuación.

B) Los supuestos de no sujeción complementan la delimitación del hecho imponible desde un punto de vista negativo. El contribuyente no realiza el presupuesto de hecho al igual que tampoco se origina el nacimiento de la obligación tributaria. La consecuencia jurídica que se desprende es la ausencia de gravamen por el tributo. Los supuestos de no sujeción constituyen la delimitación negativa del hecho imponible del Impuesto. La afluencia de renta al contribuyente calificada normativamente como supuesto de no sujeción no se integra en el concepto de “renta gravable” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La regulación normativa de la no sujeción en el

Impuesto se realiza a través de supuestos genéricos y específicos sobre las ganancias o pérdidas patrimoniales. Los supuestos de no sujeción de carácter genérico se refieren a la renta sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones así como la derivada de transmisiones lucrativas de activos financieros, seguros colectivos sobre pensiones, disposiciones de bienes personales, devolución de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos y las ayudas económicas por gastos de enfermedad no cubiertos por los servicios de salud. Los supuestos de no sujeción sobre ganancias y pérdidas patrimoniales se fundamentan en una serie de delimitaciones normativas. La primera se basaba en la inexistencia de alteración patrimonial en los casos de división de cosa común, disolución sociedad de gananciales o comunidades de bienes, extinción del régimen económico matrimonial de participación así como la separación de comuneros. La segunda se refería a la falta de consideración de ganancia y pérdida patrimonial por la regulación del Impuesto de los supuestos referidos a reducciones de capital, transmisiones lucrativas de empresas o participaciones, las originadas por fallecimiento del contribuyente, extinción del régimen económico-matrimonial de separación de bienes así como las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad. La tercera y última delimitación respondía a la falta de consideración de pérdidas patrimoniales a las causadas por el consumo, donativos, liberalidades, juego, las no justificadas, transmisión de valores admitidos o no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales, transmisiones de carácter lucrativo inter vivos así como aquéllas de elementos patrimoniales cuando el transmitente volviera a adquirirlos en el plazo de un año.

C) Las exenciones completan la delimitación negativa del hecho imponible al igual que los supuestos de no sujeción. Sin embargo en las exenciones a pesar de la realización del presupuesto de hecho por el contribuyente la norma reguladora impide la efectividad de la consecuencia jurídica materializada en la sujeción al Impuesto. Así mismo, la consecuencia jurídica desprendida es la ausencia de gravamen por el Impuesto al igual que en los supuestos de no sujeción. La afluencia de renta al contribuyente calificada normativamente como supuesto de exención no se integra en el concepto de “renta gravable”

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La regulación de las exenciones se realiza a través de supuestos genéricos recogidos en una lista cerrada o mediante previsiones en la ley del Impuesto así como en disposiciones normativas de carácter especial. También se recoge en la ley del Impuesto a una serie de supuestos exentos sobre ganancias o pérdidas patrimoniales. Todos ellos se señalan a continuación por su interés con el objeto de nuestro trabajo. Los supuestos genéricos de exención se recogen en una lista cerrada contenida en el artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. El elevado número de supuestos requería su sistematización para un estudio adecuado mediante la agrupación de casos afines. La clasificación realizada se refería; primero a las prestaciones satisfechas por entidades; segundo a becas, ayudas y anualidades por alimentos; tercero sobre pensiones; cuarto en relación con indemnizaciones; quinto a premios; finalmente una sexta y última en la que se agrupan una diversidad de rendimientos exentos vinculados al trabajo o capital. A continuación se recogen los supuestos correspondientes a cada grupo por su interés en este trabajo: El primer grupo se refiere a las prestaciones reconocidas al contribuyente y familiares por la Seguridad Social así como las obtenidas por acogimiento de personas con discapacidad, mayores de sesenta y cinco años o menores. También las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio para cuidados en el entorno familiar así como las percibidas por actos de terrorismo o las obtenidas por entierro y sepelio. También se incluye en esta clasificación a las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único. Las últimas reformas incorporaron las percepciones obtenidas de cualquiera de las Administraciones Públicas vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores así como las prestaciones económicas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas. La segunda agrupación de supuestos está constituida por las becas, ayudas y anualidades por alimentos. En esta se encuentran las ayudas económicas orientadas a la formación como las becas públicas y aquéllas concedidas por entidades sin

finés lucrativos para cursar estudios reglados en España o el extranjero en todos los niveles del sistema educativo. También se incluyen las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español. Así mismo se agrupan en esta clasificación las ayudas económicas para los afectados del virus de inmunodeficiencia humana y personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hubieran desarrollado la hepatitis C. Por último se encuentran las anualidades por alimentos satisfechas por los padres a favor de los hijos por decisión judicial. En el tercer grupo se incluyen las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas cuando aquélla inhabilitara para toda profesión u oficio. Además se integran las pensiones satisfechas en favor de personas con lesiones y mutilaciones como consecuencia de la Guerra Civil así como las derivadas del régimen de clases pasivas del Estado o su legislación especial. El cuarto grupo se refiere a la percepción de indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales en la cuantía legal o judicialmente reconocida así como las derivadas de contratos de seguro de accidentes. Además se incluyen las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos o para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios. De la misma manera se incluyen las indemnizaciones por despido o cese del trabajador en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores. La quinta agrupación de supuestos exentos está formada por la obtención de premios literarios, artísticos o científicos relevantes. En la sexta y última clasificación se agrupan los supuestos exentos provenientes de rendimientos de capital y trabajo. Entre los supuestos referidos al capital se encuentran los derivados de instrumentos de cobertura del riesgo de incremento del tipo de interés en préstamos destinados a la adquisición de vivienda habitual y rentas vitalicias obtenidas de planes individuales de ahorro. Las últimas reformas del Impuesto incorporaron a los rendimientos del capital mobiliario procedentes de seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumentaron los Planes de Ahorro a Largo Plazo. Entre los vinculados a los

rendimientos del trabajo se encuentran las gratificaciones extraordinarias por participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, aquéllos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, prestaciones obtenidas en forma de renta por personas con discapacidad por aportaciones realizadas así como las correspondientes a patrimonios protegidos. Los supuestos genéricos de exención regulados en disposiciones específicas de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio se refieren a los siguientes. Las dietas o asignaciones para gastos de viaje hasta determinados límites. También se incluyen los rendimientos de trabajo en especie exentos entre los que se encuentra la entrega a los trabajadores de acciones o participaciones de la empresa así como de productos en comedores, importes orientados a la formación profesional, utilización de bienes de servicios sociales y culturales del personal empleado, primas de seguro de accidente laboral, responsabilidad civil o enfermedad satisfechas por el empresario y cantidades destinadas a la educación en todos los niveles oficiales. Los supuestos genéricos de exención regulados en disposiciones normativas de carácter especial se refieren a las retribuciones obtenidas por los tripulantes de buques canarios, percepciones de la Organización Internacional de Comisiones de Valores y los rendimientos del Consejo Internacional de Supervisión Pública de estándares de auditoría. Finalmente se señalan las exenciones sobre ganancias y pérdidas patrimoniales recogidas en la vigente regulación del Impuesto entre los que se encuentran: las donaciones realizadas a las entidades o fundaciones, ganancias de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda habitual, pago de la deuda tributaria mediante entrega de bienes del patrimonio histórico español, enajenación de vivienda habitual siempre que el importe se reinvirtiera en la adquisición de una nueva y venta de licencias del transporte por autotaxis en estimación objetiva. También se incluyó en esta ordenación la exención de las ganancias derivadas de la transmisión de vivienda habitual en los casos de personas en situación de dependencia severa o gran dependencia. Además se recogieron las exenciones establecidas en la regulación anterior del Impuesto sobre ayudas para la modernización de las explotaciones agrarias, rentas forestales,

subvenciones de la política agraria comunitaria. La vigente ordenación incorporó nuevos supuestos sobre ayudas públicas percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales así como las obtenidas para compensar los costes en las edificaciones afectadas por la liberalización del dividendo digital. Las reformas posteriores incorporaron las exenciones sobre la transmisión de acciones o participaciones cuando el importe obtenido se reinvirtiera en la adquisición de otros títulos representativos del capital de una sociedad así como el supuesto referido a la dación en pago de la vivienda habitual para la cancelación de deudas garantizadas así como en las ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales. Entre las reformas posteriores destacó la realizada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias al suprimir la exención de determinados premios de loterías. Entre éstos se encontraban los organizados por entidades públicas, sorteos de la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles. En este caso, los premios recibidos se sometían a un gravamen especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los cuales se les aplicaba una exención parcial hasta un determinado importe. Por último, cabe destacar la incorporación de una nueva exención realizada por el Real Decreto-Ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social relativa a las rentas puestas de manifiesto en procedimientos concursales. En este caso se encontraban exentas las rentas provenientes de quitas así como de daciones en pago de deudas derivadas de la aprobación de convenios y acuerdos judiciales de refinanciación o de solución extrajudicial de pagos. De la misma manera se exoneran de gravamen las rentas derivadas del pasivo insatisfecho de acuerdo a la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

SEXTA.- *En relación a la “renta gravable” del período impositivo.*

A) Una vez examinada la delimitación positiva y negativa referida a los componentes de la “renta gravable” correspondía en último lugar su adscripción a un determinado período de tiempo para su gravamen. La delimitación temporal de la obtención de la renta por el contribuyente es un aspecto relevante en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas porque permite la acumulación de los rendimientos y las ganancias o pérdidas patrimoniales generados en un determinado período de tiempo. Además la concreción normativa de carácter temporal posibilitaba la agrupación de los componentes de la renta en un determinado lapso de tiempo a la vez que se excluían a los ingresos y gastos generados al margen de dicho período. Por esta razón la totalidad de las ordenaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecieron un período de tiempo al que se refería la afluencia de ingresos y gastos del contribuyente. Las cuestiones relevantes abordadas en relación a este asunto se referían: al período impositivo, a la imputación temporal de rentas así como a la integración y compensación que por su interés para la finalización de este trabajo se recogen a continuación.

B) La regulación aprobada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes aglutinó a los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales bajo la denominación de <<*renta del período impositivo*>>. En esta normativa se recogía el procedimiento para la determinación de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El procedimiento se fundamentaba en que una vez determinados los rendimientos netos de cada fuente productora de renta se aplicaban las reducciones establecidas al efecto. La renta así determinada daba lugar a los rendimientos netos reducidos que se integraban y compensaban entre sí de acuerdo a las normas del Impuesto. Finalmente todos los componentes se integraban en la renta del período impositivo. Así mismo, todas las ordenaciones del Impuesto establecieron un período impositivo al que se referían las fuentes productoras de renta del contribuyente. El año natural era el período impositivo que determinaba la

acumulación de las fuentes de renta gravadas, salvo que se produjera el fallecimiento del contribuyente. En este caso el período impositivo finalizaba el día en que se producía dicha circunstancia. La exigibilidad del Impuesto por la Administración tributaria se correspondía con el devengo del tributo que se producía el último día del año natural. Aunque conviene poner de manifiesto que la delimitación temporal de la renta también respondía a consideraciones de orden práctico al posibilitar la aplicación del Impuesto a la Administración tributaria. Este era el caso de las rentas generadas de forma notoriamente irregular en el tiempo para las que la regulación vigente del Impuesto estableció la aplicación de una reducción porcentual sobre dichos rendimientos. La delimitación de la irregularidad de la renta se asentaba en el criterio de su generación en un plazo superior a dos años o en la calificación reglamentaria realizada al efecto sobre dichos rendimientos. Los ingresos irregulares de esta forma reducidos se acumulaban con el resto de los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales en un único período impositivo.

C) La imputación temporal de los ingresos y gastos se fundamentaba en un tratamiento específico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinados rendimientos generados en períodos plurianuales. Pero en este caso el criterio empleado para la imputación temporal se basaba en la exigibilidad de los ingresos o de los gastos y no en el devengo. El principio del devengo prevalecía en la determinación de los períodos impositivos normales o cortos del Impuesto. Mientras que, el término “exigibilidad” aparecía vinculado de forma más intensa con el momento en el que se producía el nacimiento del derecho a percibir los ingresos y a la obligación de realizar los pagos. Todo ello con independencia del momento en el que se producía la corriente monetaria del pago o cobro. La vigente regulación consolidó la diferenciación entre el “devengo” aplicable a la delimitación del período impositivo y la “exigibilidad” referida a las reglas de imputación temporal de los ingresos o gastos. El criterio de la exigibilidad se aplicó a la imputación temporal de las rentas a través de normas generales así como especiales referidas a los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales.

D) La configuración normativa de la integración y compensación en el Impuesto posibilitaba la agrupación de los diversos rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales de acuerdo a las normas establecidas al efecto. La determinación de la “renta gravable” del período impositivo consiste en la adición de los componentes positivos y su compensación con los negativos de acuerdo a las normas reguladoras. Este modelo de determinación del gravamen de la renta respondía a una concepción sintética adoptado por la primera regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La característica de un Impuesto sintético es su configuración a partir de la suma algebraica de todos los componentes gravados de la misma manera. Las diversas fuentes productoras de la renta gravada se integran y compensan sin limitación alguna. Sin embargo, las sucesivas regulaciones del Impuesto evolucionaron hacia un sistema analítico para la determinación de los componentes integrantes de la noción de renta. En este caso los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales se encontraban limitados en cuanto a su integración o compensación al gravarse de forma diferenciada cada uno de ellos. Otro aspecto destacable sobre la agrupación de los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales y su compensación se fundamenta en que este procedimiento se realiza de forma previa a la determinación de la base imponible. La integración y compensación establecida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio se realizaba mediante la integración de los rendimientos, ganancias o pérdidas patrimoniales en la categoría de “renta general” o en la de “renta del ahorro”. El criterio de integración en cada categoría se asentaba en las normas de la ley del Impuesto para su pertenencia a la renta general o del ahorro. De acuerdo a las citadas previsiones, la renta general estaba integrada por todos rendimientos y las ganancias o pérdidas patrimoniales que no se originaban de una transmisión de elementos patrimoniales así como las imputaciones derivadas de rentas inmobiliarias, transparencia fiscal internacional, derechos de imagen y tributación de los socios de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales. También se incluyeron las imputaciones de renta derivadas de agrupaciones de interés económico españolas, agrupaciones europeas de

interés económico y las uniones temporales de empresas por remisión expresa de la vigente regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la ley del Impuesto sobre Sociedades. Además se incluían en la parte general a los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión de capitales propios a entidades vinculadas con el contribuyente. Mientras que la renta del ahorro se encontraba integrada por los rendimientos de capital mobiliario generados de la cesión de capitales propios a terceros, participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, operaciones de capitalización de seguros así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales. También, la regulación comentada estableció procedimientos específicos de integración o compensación para la renta general y del ahorro. Otra observación importante sobre la materia abordada en este momento es la finalidad normativa que motivó la distinción entre la renta general y del ahorro. Estas previsiones normativas tenían por finalidad la diferenciación de dos bases imponibles y liquidables ambas referidas a la renta general o del ahorro. Para ello, la ordenación señalada estableció a partir de la renta general la articulación de la “base imponible general” y “base liquidable general” a la que correspondían la aplicación de la escala progresiva de gravamen. Mientras que, la renta del ahorro possibilitaba la configuración de la “base imponible del ahorro” y “base liquidable del ahorro” a la que correspondía la aplicación de tipos de gravamen proporcionales.

SÉPTIMA.- En relación a la determinación del concepto de “renta gravable” en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Del resumen final del trabajo puede destacarse que la nota común a todas las ordenaciones normativas sobre el gravamen de la renta de las personas físicas ha sido la falta de una definición del objeto gravado. De la misma manera, la expresión de “renta gravable” incorporada en las dos últimas regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas carecía de una definición normativa de carácter declarativo.

La solución a dichas carencias fue suplida a través de la delimitación de los componentes que integraban la “renta” así como la “renta gravable”. Los componentes de la renta se recogían en el hecho imponible en el que se relacionaban a los rendimientos del trabajo, capital, actividades económicas, ganancias o pérdidas patrimoniales y las imputaciones establecidas por ley. Merece destacar que los referidos al capital estaban integrados a su vez por los rendimientos mobiliarios e inmobiliarios. Adicionalmente el artículo 6.3 de la ordenación vigente del Impuesto se refería también a las presunciones derivadas de los rendimientos del trabajo o del capital. En este caso, las presunciones se entendían incluidas en los rendimientos del trabajo y capital por lo que también se incluyeron en la relación anterior.

En cambio, la delimitación de los componentes de la “renta gravable” exigía la aplicación de las normas contenidas en el Capítulo II sobre <<*definición y determinación de la renta gravable*>> del Título III de la ley del citado Impuesto. La composición de la “renta gravable” estaba conformada por los rendimientos netos del: trabajo, capital, actividades económicas así como el importe neto de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Además se incluían en este concepto a la: “renta imputada”, “renta presunta” así como la “renta atribuida” por aplicación de los regímenes especiales de la ley del Impuesto. Una vez determinados los rendimientos netos de cada fuente productora de renta se aplicaban, si procedía, las reducciones establecidas al efecto para cada componente. La “renta neta” así determinada daba lugar a los rendimientos netos reducidos que constituían los componentes individualizados de la “renta gravable”. Finalmente todos los “rendimientos netos” y en su caso los “rendimientos netos reducidos” se integraban y compensaban entre sí de acuerdo a las normas de la ley del Impuesto. Dicho procedimiento implicaba la agrupación de los rendimientos netos” y en su caso los “rendimientos netos reducidos” bien en la categoría de “renta general” o en la “renta del ahorro”. Finalizado este procedimiento los importes correspondientes a la “renta general” y a la “renta del ahorro” constituían la “renta gravable” del período impositivo.

Un aspecto reseñable sobre la delimitación normativa de la “renta gravable” del período impositivo se fundamentaba en que este procedimiento se realizaba de forma previa a la determinación de la base imponible. Esta fundamentación basada en los antecedentes históricos, legales y doctrinales examinados se asienta además desde el punto de vista técnico en dos consideraciones. La primera sobre el procedimiento de concreción de la “renta gravable” que se refiere exclusivamente a la determinación de las fuentes de renta netas a partir de la deducción de los gastos necesarios para su obtención. Sin embargo, los gastos personales en los cuales incurre el contribuyente como consecuencia de sus circunstancias personales y familiares que permiten subjetivizar el gravamen se determinan en la base del Impuesto. La segunda referida a la separación de los componentes de la “renta gravable” a efectos de determinar la base del Impuesto tiene por finalidad la diferenciación de dos bases imponibles y liquidables ambas referidas a la renta general o del ahorro. Para ello, la ordenación señalada estableció a partir de la renta general la articulación de la “base imponible general” y “base liquidable general” a la que correspondían la aplicación de la escala progresiva de gravamen. Mientras que, la renta del ahorro posibilitaba la configuración de la “base imponible del ahorro” y “base liquidable del ahorro” a la que correspondía la aplicación de tipos de gravamen proporcionales.

Otro aspecto a destacar referido a la delimitación normativa de la “renta gravable” se refiere a la regulación del “gravamen especial” sobre las ganancias obtenidas de determinados premios de loterías y apuestas por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas y al impulso de la actividad económica. El gravamen especial recaía sobre las ganancias obtenidas de determinados premios de loterías o apuestas entre los que se encontraban a aquellos derivados de sorteos organizados por organismos adscritos a la Administración del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Unión Europea así como los obtenidos de la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles. Los premios sujetos al gravamen especial no se integraban en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La regulación al margen del

hecho imponible al recogerse en una disposición adicional de la ordenación del Impuesto así como su exclusión de la base imponible aproxima este supuesto a la categoría de “régimen especial”.

Finalmente es destacable la carencia de previsiones específicas de la vigente regulación del Impuesto para la integración de los regímenes especiales en el concepto de “renta gravable”. Entre estos supuestos se encontraban a la atribución de rentas, régimen de trabajadores desplazados, tributación de los socios en instituciones de inversión colectiva y las ganancias patrimoniales obtenidas por cambio de residencia. Esta consideración se fundamentaba en que dichos regímenes no se encontraban recogidos en el concepto de renta del hecho imponible, ni en el Capítulo II del Título III referido a la <<*definición y determinación de la renta gravable*>> de la ley del Impuesto. Así mismo los regímenes especiales se encontraban excluidos de la consideración de “renta general” y de “renta del ahorro” a efectos de su integración en la base del Impuesto conforme al artículo 6.3 de la regulación del Impuesto. Por todo ello, la imposición tributaria sobre los regímenes especiales se asienta en regulaciones especiales al margen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De todo lo referido a lo largo de estas conclusiones se desprende la necesidad de mejorar todos aquellos aspectos técnicos y jurídicos deficientemente regulados en la definición de la “renta gravable” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Una adecuada delimitación normativa del concepto de “renta gravable” garantiza el cumplimiento de los principios tributarios y el respeto a la seguridad jurídica establecidos en la Constitución Española.

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV.: *Manual del sistema tributario español*, 8ª ed., dirigida por J. GARCÍA AÑOVEROS, Civitas, Madrid, 2000.

AA.VV.: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Aranzadi-Cuatrecasas, Elcano, 2000.

AA.VV.: *Manual de Economía Política*, coordinada por DIEGO GUERRERO, Ed. Síntesis, Madrid, 2002.

AA.VV.: <<La revolución industrial y la aparición del gran capitalismo>>, en la obra, *Historia Universal*, vol.17, Salvat, Madrid, 2004.

AA.VV.: *Derecho Financiero y Tributario, parte general, Lecciones de Cátedra*, 8ª ed., dirigida por A. MENÉNDEZ MORENO, Lex Nova, Valladolid, 2007.

AA.VV.: *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario, base imponible, renta empresarial, y beneficios fiscales*, dirigida por J.J. FERREIRO LAPATZA, Marcial Pons, Madrid, 2008.

AA.VV.: *Sistema Fiscal Español (impuestos estatales, autonómicos y locales)*, coordinada por G. DE LA PEÑA VELASCO, R. FALCON y TELLA, M.A. MARTÍNEZ LAGO, 2ª ed., Iustel, Madrid, 2010.

ABELLA POBLET, E.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Publicaciones Abella, Madrid, 1980.

ACOSTA ESPAÑA, R.: <<Agenda para una revolución fiscal: El Informe Carter>>, *Economía Financiera Española*, núm. 26-27, 1968.

ALARCÓN GARCÍA, G.: <<La determinación de los rendimientos netos en el ordenamiento alemán: relevancia para España y utilidad como modelo de armonización fiscal en la Unión Europea>>, *Impuestos*, t. I, 1997.

ALBI IBAÑEZ, E. y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J.L.: *Sistema Fiscal Español. Imposición directa*, 9ª ed., Ariel, Barcelona, 1994.

ALBI IBAÑEZ, E.; PAREDES GÓMEZ, R. y RODRÍGUEZ ONDARZA J.A.: *Sistema Fiscal Español*, t. I, Planeta, Barcelona, 2010.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<Nueva estructura del sistema tributario español>>, *Información Comercial Española*, vol. extra agosto, 1964.

- *Tributación de las Ganancias de capital en España*, Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1970.
- <<Estudio Preliminar>>, *Impuesto Industrial*, Madrid, 1975.
- <<La reforma tributaria como fenómeno contemporáneo>>, *Economía Política*, núm. 79, 1978.
- *Sistema tributario español y comparado*, 2ª ed., ICE, Madrid, 1983.
- <<Los polémicos linderos de los impuestos sobre la renta y sobre sucesiones>>, *Tapia*, núm.61, 1991.
- *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Deusto, Bilbao, 1992.
- <<La azarosa implantación del Impuesto sobre la Renta en España>>, en la obra colectiva, *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999.

ALIAGA AGULLÓ, E.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Ordenamiento Tributario español: Los impuestos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

ALIAGA AGULLÓ, E. y SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: <<Tributación de las prestaciones derivadas de los sistemas de previsión Voluntarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones>>, *Información Fiscal*, núm. 5, 1994.

ALONSO OLEA, M.: *Introducción al Derecho del Trabajo*, 3ª ed., UNED, Madrid, 1974.

ALONSO ORTIZ, J.: *Ensayo económico sobre el sistema moneda-papel, y sobre el crédito público*, Madrid, 1796.

ÁLVAREZ BARBEITO, P.: <<Fiscalidad de los valores obtenidos a partir de la segregación de Bonos y Obligaciones del Estado>>, *Información Fiscal*, núm.33, 1999.

ÁLVAREZ CORUGEDO, J.: <<La tributación del beneficio del empresario>>, *Revista de Economía Política*, núm. 5, 1970.

ANTÓN PÉREZ, J.A.: *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Colex, Madrid, 1993.

ANTÓN PÉREZ, J.A.; DIAZ MALLEDO, J. y GARCÍA MARTÍN, J.A.: <<La unidad contribuyente>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 30, 1974.

ARENALES RASINES, A.; VILLAVERDE ALONSO, J. y PEÑA ALONSO, J.L.: *Estimación objetiva 92. Rendimientos de actividades empresariales y profesionales*, Lex Nova, Valladolid, 1992.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid, 1999.

BANACLOCHE PÉREZ, J.: <<La renta irregular: Incrementos y disminuciones patrimoniales>>, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.142, 1979.

BARBER, W.J.: *Historia del pensamiento económico*, Alianza Universidad, Madrid, 1989.

BARRERA DE IRIMO, A.: <<Introducción general>>, en la obra colectiva, *Reforma del sistema Tributario*, ICE, Madrid, 1965.

BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, A.: <<El concepto de ganancia de capital>>, en la obra colectiva, *Las Ganancias de capital, XXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

BAYONA GIMÉNEZ, J.J.: <<El Impuesto sobre el Valor Añadido>>, en la obra colectiva, *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

BELLVER SÁNCHEZ, A. y PORTABALES GONZÁLEZ-CHOREN, O.: <<Perspectiva constitucional de la tributación familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Reflexiones a la luz de la sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988>>, *Impuestos*, t. I., 1989.

BERGSON, H.: *L'évolution créatrice*, París, 1949.

BICKEL, W.: <<Impuestos objetivos a las utilidades>>, *Tratado de Finanzas*, t. II, El Ateneo, Buenos Aires, 1961.

BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex nova, Valladolid, 1997.

BREÑA CRUZ, F.A. y SOTO GUINDA, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como paradigma del sistema tributario del futuro: La aportación del Informe Carter>>, en la obra, *INFORME DE LA REAL COMISIÓN DE INVESTIGACIÓN SOBRE LA FISCALIDAD*.

INFORME CARTER. *Presentación e Introducción. Aspectos de Política Fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

BUSTOS GISBERT, A.: *Lecciones de Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2010.

CAAMAÑO ANIDO, M.A.: <<El régimen de transparencia fiscal internacional en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero, Derecho tributario, parte general*, 3ª ed, t.I, Civitas, Madrid, 1999.

CALVO VÉRGEZ, J.: <<Notas esquemáticas de las principales novedades contenidas en la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio>>, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2007.

- <<En torno a las principales reformas fiscales operadas en el seno de la eurozona con motivo de la actual crisis financiera>>, *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2014.

CARBAJO VASCO, D.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, Praxis, Barcelona, 1993.

CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO J.R.: *Todo sobre el nuevo I.R.P.F.*, Praxis, Barcelona, 1999.

CARRASCO PARRILLA, P.J.: <<Principales novedades en materia de rentas exentas y determinación de la base imponible>>, en la obra colectiva, coordinada por A.M. DELGADO GARCÍA, y R. OLIVER CUELLO, *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Bosch Editor, Barcelona, 2010.

CARRERA RAYA, F.J.: <<Sinopsis histórica de las reformas tributarias en España>>, *Información Fiscal*, núm.39, 2000.

CARRETERO PÉREZ, A.: *El sistema tributario español reformado*, Tecnos, Madrid, 1964.

CARTER, K.L.: <<La reforma tributaria canadiense y Henry Simons>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 3, 1970.

CASADO OLLERO, G.: <<Los fines no fiscales de los tributos>>, en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. II., Madrid, 1991.

- <<Naturaleza, objeto del Impuesto. Hecho imponible, Rentas exentas>>, en la obra colectiva *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

CASANOVA OGUES, J.: <<Inserción de los Impuestos de producto en los generales sobre la renta>>, en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley de Reforma del sistema tributario*, Inspección General de Hacienda, Madrid, 1965.

CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho civil español, común y foral*, t. I., vol. I., Reus, Madrid, 1988.

- *Derecho Civil Español, Común y Foral, Introducción y parte General*, t. I, vol. II., 14ª ed., Reus, Madrid, 1987.
- *Derecho civil español, común y foral*, t. II., vol. I, Reus, Madrid, 1988.

CASTROMIL, F.: <<Régimen fiscal de las cesiones de activos y de las cuentas financieras en la actividad de los Bancos>>, *Carta Tributaria*, núm. 15, 1990.

CAYÓN GALIARDO, A.: <<La definición de los incrementos y disminuciones patrimoniales en la Ley 18/1991>>, *Revista Técnica Tributaria*, núm.14, 1991.

- <<Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Rendimientos de actividades económicas>>, en la obra colectiva coordinada por G. ORÓN MORATAL, *Los nuevos Impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999.
- <<Rendimientos de actividades económicas>>, en la obra colectiva coordinada por G. ORÓN MORATAL, *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999.

CAZOLA PRIETO, L.M.: <<Consideraciones sobre el levantamiento fiscal del secreto bancario>>, en la obra colectiva, *Medidas urgentes de reforma Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.

- *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Universidad Complutense, Madrid, 1993.
- <<Los rendimientos del capital mobiliario>>, en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.
- *El Derecho Financiero y Tributario en la ciencia jurídica*, Aranzadi, Pamplona, 2002.
- *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 11ª ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2011.

CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su reglamento*, Aranzadi, Navarra, 1999.

- <<Medidas fiscales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, Aranzadi, Elcano, 2000.

CERVERA TORREJON, F.: <<Hecho imponible>>, en la obra homenaje a LUIS MATEO, coordinada por E. SIMÓN ACOSTA, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Pamplona, Aranzadi, 1995.

CHECA GONZÁLEZ, C.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996.

CLARK, J.M.: <<The Socializing of Theoretical Economics>>, *The trend of Economics*, Tugwell R.G, New York, 1924.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: <<Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, Civitas, Madrid, 1980.

COMISIÓN MUSGRAVE: *Bases para una Reforma Tributaria en Colombia. Informe Musgrave*, Ediciones Tercer Mundo- Biblioteca Banco Popular, Bogotá, 1968.

COMISIÓN WERNER: <<Informe Werner>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 3, 1970.

COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO. *Informe NEUMARK*, Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Documentación Económica núm. 53, Madrid, 1965.

CONSEJO DE ESTADO: Dictamen núm. 42.101, de 5 de julio de 1979.

CORCUERA TORRES, A.: *La transformación de las categorías jurídico-financieras. Las categorías jurídicas en el nuevo Derecho presupuestario y del Gasto público*, Instituto de Estudios Fiscales, ponencia de 30 de enero de 2004.

CORDÓN EZQUERRO, T.; MANCHEÑO GARCÍA-LAJARA, S. y MOLINA FERNÁNDEZ, J.: *Impuesto sobre la renta 1999. Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999.

CORONA RÁMON, J.F.: *Tratamiento de las plusvalías en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1987.

DE LA PEÑA VELASCO, G.: <<Consideraciones en torno a la noción de incremento y disminución de patrimonio, en el I. R. P. F.>>, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, 1981.

- <<La tortuosa historia de las deducciones en el IRPF>>, *Impuestos*, núm. 5, 1986.
- <<Los rendimientos de capital inmobiliario>>, en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

DE LOS MOZOS, J.L.: <<Crisis del principio de abstracción y presupuestos romanistas de la adquisición del dominio en el Derecho español>>, *Anuario de Derecho Civil*, núm.25, 1972.

DE LUIS DIAZ-MONASTERIO, F.: <<¿El fin de la estimación objetiva singular?>>, *Crónica Tributaria*, núm.33, 1980.

DEPARTAMENTO DEL TESORO DE ESTADOS UNIDOS: *Propuestas para una reforma tributaria básica. Informe BRADFORD*, 2ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

DÍAZ ÁLVAREZ. G.: <<Reflexiones en torno a la normativa reguladora de la imposición sobre Rendimientos del Trabajo Personal>>, *Revista Española de Derecho Financiero*, vol. I, 1978.

DÍAZ TOBAR, J.E.: <<Tributación de las subvenciones y demás ayudas financieras públicas (I)>>, *Carta Tributaria*, núm.110, 1990.

DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: <<Los incrementos y disminuciones de patrimonio desde una perspectiva de derecho interno>>, en la obra colectiva, *Estudios sobre tributación bursátil*, Civitas, Madrid, 1987.

DRAKE y DRAKE, R.: <<Un Impuesto nuevo>>, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 17, 1979.

- <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)>>, en la obra colectiva, *Curso de Sistema Fiscal Español*, 4ª ed., Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.
- <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II): La base imponible: Los rendimientos del trabajo, del capital, de las actividades empresariales, profesionales y artísticas>>, en la obra colectiva, *Curso de Sistema Fiscal Español*, 4ª ed., Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.
- <<Impuesto sobre la renta de las Personas físicas (III): Los incrementos y disminuciones del patrimonio, determinación de la base imponible, estimación objetiva singular. La compensación de pérdidas>>, en la obra colectiva, *Curso de Sistema Fiscal Español*, 4ª ed., Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983

DUE J.F. & FRIEDLAENDER, A.F.: *Government Finance Economic of the Public Sector*, 5ª ed., Irwin, Homewood (Illinois), 1973.

- *Análisis económico de los Impuestos y del sector Público*, El Ateneo, Buenos Aires, 1977.

DURÁN CABRE, J.M.: *Modelos alternativos al IRPF español*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2004.

ELORRIAGA PISARIK, G.: <<Imposición personal sobre el gasto>>, en la obra colectiva dirigida por M. J. LAGARES CALVO, *Manual de Hacienda Pública*, t. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: <<La modificación del sistema simplificado en el régimen de estimación objetiva singular y sus consecuencias>>, *Crónica Tributaria*, núm. 37, 1981.

ESTAPE RODRÍGUEZ, F.: <<La reforma tributaria de 1845>>, *Información Comercial Española*, vol. extra agosto, 1964.

FALCÓN Y TELLA, R.: <<Comentario general de jurisprudencia>>, *Revista de Derecho Financiero*, núm.84, 1994.

- <<El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas>>, en la obra colectiva, *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999.

FERNÁNDEZ CURRAS, M.: <<Instituciones de Inversión Colectiva>>, en la obra colectiva, *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M.L.: <<Principales novedades introducidas por la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 75, 2006.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta*, Lex nova, Valladolid, 1988.

- <<Rendimientos de actividades económicas. Ganancias y pérdidas patrimoniales>>, en la obra colectiva, *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

FERNÁNDEZ ORDOÑEZ, F.: <<Tres temas polémicos en el Informe Carter>>, *Economía Financiera Española*, núm. 26-27, 1968.

FERNÁNDEZ PÉREZ, A.: <<La imposición sobre la renta de las Personas Físicas (I)>>, en la obra colectiva dirigida por M.J. LAGARES CALVO, *Manual de Hacienda Pública*, t. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.

FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: <<El beneficio del ejercicio y su representación contable>>, *Revista de Economía Política*, núm. 19, 1957.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<El objeto del tributo>>, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 10, 1976.

- <<Los impuestos de las Corporaciones locales>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1985.
- *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, en la obra homenaje a LUIS MATEO, coordinada por E. SIMÓN ACOSTA, Pamplona, Aranzadi, 1995.
- <<Los impuestos estatales: Evolución histórica>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario*, 14ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1998.

FERREIRO LAPATZA, J.J.; MARTÍN QUERALT, J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; PÉREZ ROYO, F.; TEJERIZO LOPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 15ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1999.

FISHER, I.: *The Theory of Interest as Determined by Impatience to Spend Income and Opportunity to Invest It*, New York, 1930.

FISCHER, S.; DORNBUSCH, R. y SCHMALENSEE, R.: *Economía*, 2ª ed., McGraw-Hill, Madrid, 1989.

FLORES DE LEMUS, A.: <<Memoria de la Dirección General de Contribuciones>>, *Revista de Economía Política*, núm. 3, 1957.

FUENTES QUINTANA, E.: <<Los principios del reparto de la carga tributaria en España>>, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 41, 1961.

- <<Las exigencias de un sistema impositivo ideal y los impuestos de España>>, *Información Comercial Española*, vol. extra agosto, 1964.
- *Hacienda Pública, introducción, presupuesto e ingresos públicos*, Universidad Complutense, Madrid, 1973.
- <<La reforma tributaria silenciosa>>, *Información Comercial Española*, núm. 372, 1974.
- <<Prólogo>>, en la obra de LAGARES CALVO, M.J.: *Incentivos fiscales a la inversión privada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- *Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma*, discurso de recepción como Académico de número, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1975.
- *Sistema Tributario Español*, Criterios para su reforma, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976.

- <<El estilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma>>, en la obra colectiva, *Ciencia social y análisis económico. Estudios en homenaje al profesor VALETÍN ANDRÉS ÁLVAREZ*, Tecnos, Madrid, 1978.
- <<Hacienda democrática y reforma fiscal>>, en la obra colectiva, *Historia económica y pensamiento social*, Alianza Editorial, Madrid, 1983.
- *Hacienda Pública, Principios y estructura de la imposición*, Universidad Complutense, Madrid, 1990.

GAGO RODRÍGUEZ, A.: <<índice- renta vs. índice-gasto: El futuro del Impuesto sobre la renta>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 92, 1985.

- <<La crisis de la imposición personal sobre la renta y las perspectivas para su reforma>>, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 194, 1988.

GALBRAITH, J.K.: *Historia de la Economía*, 3ª ed., Ariel, Barcelona, 1989.

GALLAIS, G.: <<La fiscalidad de las economías desarrolladas en el año 2000: El sistema Carter>>, *Economía Financiera Española*, núm. 26-27, 1968.

GARCÍA BERRO, F.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva dirigida por F. PÉREZ ROYO: *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 2008.

GARCÍA CANTERO, G.: *Derecho civil español, común y foral*, t. II., vol. I, Reus, Madrid, 1988.

GARCÍA-LEGAZ PONCE, J.: <<Los strips de Deuda del Estado>>, *Cuadernos de Información Económica*, núm. 124-125, 1997.

GARCÍA MONCO, A.M.: <<La tributación del salario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: aspectos destacables>>, *Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 227, 1993.

GARCÍA NINET, J.I. y GARCÍA VIÑA, J.: <<El salario art. 26 ET>>, en la obra colectiva, *Salario y tiempo de trabajo en el Estatuto de los Trabajadores (De 1980 a 2005)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005.

GARCÍA NOVOA, C.: <<Los sujetos pasivos en nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

GARCÍA-ROYO MUÑOZ, L.G.: <<Rendimientos de capital mobiliario>>, en la obra colectiva, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/1998)*, Comares, Granada, 1999.

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J.: *El deber de contabilidad en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2001.

GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, general y de España*, Tecnos, Madrid, 1985.

GARELLI, A.: <<Il Concepto di reddito nella scienza finanziaria>>, *Il Filangeri*, núm. 42, 1917.

GIARDINA: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Ed. Giuffré, Milano, 1961.

GIMENO ULLASTRES, J.A.; GONZÁLEZ RABANAL, M.C.; GUIROLA LÓPEZ, J.M.; RUIZ-HUERTA CARBONEL, J.: *Principios de Economía*, McGraw-Hill, Madrid, 2003.

GÓMEZ FERNÁNDEZ, J.M.: *Contabilidad Fiscal*, Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 1986.

GOODE, R.: *The individual income tax*, The Brookings Institution, Washington, 1964.

- GOROSABEL REBOLLEDA, J.M.: <<El nuevo IRPF>>, *Información Fiscal*, núm.83, 2007.
- GOROSPE OVIEDO, J.I.: <<La incoherencia en la configuración de la renta disponible por la Ley del Impuesto sobre la Renta>>, *Contabilidad y Tributación*, núm. 205, 2000.
- GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.
- *Tratado del Impuesto de Sociedades*, t. I, Banco Exterior de España, Madrid, 1988.
- GRAZIANI, A.: *Istituzioni di economia politica*, Torino, 1925.
- GUTH, F.: *Die Lehre von Einkommen in dessen Gesamtzweigen*, Leipzig, 1878.
- GUTIERREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU. J: *Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal*, Ed. Deusto, Bilbao, 1968.
- GUTIÉRREZ GONZÁLEZ, M.: <<Renta gravable y determinación de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, *Crónica Tributaria*, núm.35, 1981.
- GUTIÉRREZ RUZ, J.: <<Informe del comité fiscal y financiero de la C.E.E.>>, *Revista de Economía Política*, núm. 34, 1963.
- HAIG, R.M.: *The Federal Income tax*, Columbia University Press, New York, 1921.
- HECKEL M.v: <<Einkommensteuer>>, *Wörterbuch der Volkswirtschaft*, 2ª ed., 1906.
- HELD, A.: *Die Einkommensteuer*, Bonn, 1872.
- HERNÁNDEZ DE LA TORRE, C.: <<Evolución y tendencias actuales del Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado>>, *Hacienda Pública Española*, núm.30, 1974.
- HERNÁNDEZ GARCÍA, G.: <<Los strips en el mercado español de Deuda Pública>>, en la obra colectiva, *Los strips sobre Deuda Pública*, Analistas Financieros Internacionales, Madrid, 1995.
- HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- HERWETT, W.W.: *The definition of income and its application in Federal Taxation*, Philadelphia, 1925.
- HINOJOSA TORRALBO, J.J.: <<Gastos deducibles y rendimiento neto del trabajo>>, en la obra homenaje a LUIS MATEO, coordinada por E. SIMÓN ACOSTA, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Pamplona, Aranzadi, 1995.
- IGLESIAS TORRENS, Y.: <<La nueva regulación de la renta del ahorro>>, en la obra colectiva, *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Bosch Editor, Barcelona, 2010.
- INFORME DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, 2014.
- INFORME DE LA COMISIÓN INTERMINISTERIAL PARA EL ESTUDIO DE LA FISCALIDAD DE LAS PYMES, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1997.
- INFORME DE LA REAL COMISIÓN DE INVESTIGACIÓN SOBRE LA FISCALIDAD. INFORME CARTER. *Presentación e Introducción. Aspectos de Política Fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.
- *Impuesto sobre la Renta*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

INFORME PARA LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1998.

INFORME PARA LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

INFORME SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL (1973), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

INFORME SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL. CRITERIOS PARA SU REFORMA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

INFORME SOBRE LA REFORMA DE LA IMPOSICIÓN PERSONAL SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.

JARACH, D.: *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo*, Abelardo Perrot, Buenos Aires, 1943.

JEVONS, S.W.: *Theory of Political Economy*, MacMillan and Co, London and New York, 1871.
- *La teoría de la Economía Política*, Pirámide, Madrid, 1998.

JIMENEZ COMPAREID, I.: *Los incrementos no justificados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

JUAN LOZANO, A.M.: <<Obligaciones formales>>, en la obra colectiva, *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999.

KALDOR, N.: *Indian Tax Reform of Survey*, Ministry of Finance, Delhi, 1956.

KECKEL, M.V.: *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, vol. I, Leipzig, 1907.

KEYNES, J.M.: *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, Fondo de cultura económica, México, 1963.

KNIGHT, F.H.: <<The limitations of Scientific Methods in Economics>>, *The trend of Economics*, Tugwell R.G, New York, 1924.

LAGARES CALVO, M.J.: <<La unidad contribuyente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 3, 1970.
- *Incentivos fiscales a la inversión privada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

LANG J.: *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1988.

LANGA, E. y GARAIZABAL, J.M.: *Diccionario de Hacienda Pública*, 2ª ed., Pirámide, Madrid, 1990.

LIPSEY, R.G.: *Introducción a la Economía Positiva*, 11ª ed., Vicens-Universidad, Barcelona, 1985.

LITTMAN K.: <<Kritische Marginalien zur Kontroverse individuelle Veranlagung oder Haushaltsbesteuerung>>, *Finanz-Archiv*, vol. XXVII, 1968.

LODIN, S.O.: *Progressive Expenditure Tax: An Alternative*, Siberforlog, Estocolmo, 1978.

LÓPEZ BERENGUER, J.: *Manual de Derecho Tributario, parte especial*, Dykinson, Madrid, 1989.
- *El nuevo IRPF y el nuevo impuesto sobre los no residentes*, Dykinson, Madrid, 1999.

LÓPEZ CARBAJO, J.M. y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A.: <<Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas>>, en la obra colectiva, *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio*, t.I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y LÓPEZ MOLINO, A.M.: <<El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios cautelares>>, *Información Fiscal*, núm. 29, 1998.

LÓPEZ MOLINO, A.M.: <<La estimación objetiva como régimen de determinación de bases tributarias>>, *Información fiscal*, núm. 7, 1995.

LOZANO IRUSTE, J.M.: <<Los informes de la Real Comisión sobre la imposición de los beneficios y la Renta. Comisión RADCLIFFE>>, *Revista de Economía Política*, núm. 23, 1959.

- <<Los informes de la Real Comisión sobre la imposición de los beneficios y la Renta. Comisión RADCLIFFE>>, *Revista de Economía Política*, núm. 24, 1959.

LUCAS DURÁN, M.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)>>, en la obra colectiva dirigida por I.MERINO JARA, *Derecho Tributario, parte especial*, 4ª ed., Tecnos, Madrid, 2015.

MARSHALL, A.: *Principios de economía*, Aguilar, Madrid, 1948.

MARTÍN DELGADO, J.M.: <<Ganancias y pérdidas de patrimonio>>, en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: <<Las entidades sin fines lucrativos y el Impuesto sobre Sociedades>>, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 1996.

MARTÍN JIMÉNEZ, B.: <<La tributación de los planes de opciones de compra sobre acciones obtenidas por los directivos y trabajadores de las compañías. Las stock options>>, *Información Fiscal*, núm.87, 2000.

MARTÍN PASCUAL, C.: <<La tributación de los empresarios individuales en el IRPF tras la reforma por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre>>, *Información Fiscal*, núm.36, 1999.

MARTÍN QUERALT, J.: <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1985.

- <<Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 8ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1992.

MARTÍN QUERALT J.; LOZANO SERRANO C.; CASADO OLLERO G. y TEJERIZO LÓPEZ J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 9ª ed., Tecnos, Madrid, 1998.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F.: *Derecho Tributario*, 15ª ed., Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D.: *La reforma de la imposición sobre la renta: Un informe de 1976*, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

MEADE, J.A.: *The Structure and reform of Direct Taxation*, Institute for Fiscal Studies- George Allen and Unwin, London, 1978.

MEDINA CEPEDO, J. R.: <<Las reducciones legales sobre los rendimientos del trabajo>>, *Información Fiscal*, núm.42, 2000.

- <<El tratamiento fiscal de los derechos de imagen>>, *Información Fiscal*, núm.64, 2004.

MENÉNDEZ MORENO, A.: *El concepto jurídico tributario de profesional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

- *Aproximación al concepto y al método de Derecho Financiero y Tributario*, lección de apertura del curso académico 1988-89, Universidad de Valladolid, Burgos, 1988.
- *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, homenaje a FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, t. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- <<La novedades fiscales para el año 1995 en los Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido>>, *Información Fiscal*, 1995.
- <<Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Determinación de la renta gravable. Rendimientos del trabajo. Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario (artículos 15 a 24)>>, en la obra colectiva, *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999.
- <<Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>, en la obra colectiva, *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.
- <<Crónica de una reforma reiteradamente anunciada>>, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2014.

MOCHÓN LOPEZ, L.: <<Apuntes acerca de la naturaleza jurídica de la base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta>>, *Información Fiscal*, núm. 52, 2002.

MOMBERT, P.: *Eine Verbrauchseinkommensteuer für das Reich als Ergänzung*, Tübingen, 1916.

MONTOYA MELGAR, A.: *Derecho del Trabajo*, 11ª ed., Tecnos, Madrid, 1990.

MORAL MEDINA, F.J. y PEREIRA RODRÍGUEZ, J.J.: <<El Impuesto sobre la Renta de Sociedades en el Informe Carter>>, en la obra, *INFORME DE LA REAL COMISIÓN DE INVESTIGACIÓN SOBRE LA FISCALIDAD. INFORME CARTER. Presentación e Introducción. Aspectos de Política Fiscal*, vol. I., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

MUÑOZ BERGER, C.: <<El concepto de renta fiscal>>, *Revista de Economía Política*, núm. 78, 1978.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: <<Los rendimientos dinerarios del trabajo>>, en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

MUÑOZ MERCHANTTE, A.: *Introducción a la Contabilidad*, Ediciones Académicas, Madrid, 2011.

MUSGRAVE, R.A.: <<El Informe de la Comisión CARTER>>, *Economía Financiera Española*, núm. 26-27, 1968.

- *Sistemas fiscales*, Aguilar, Madrid, 1973.

MUSGRAVE, R.A. y MUSGRAVE, P.B.: *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.

MUTÉN, L.: <<La evolución del Impuesto sobre la Renta a partir de la Primera Guerra Mundial>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 30, 1970.

NAHARRO MORA, J.M.: *La contribución sobre la renta: sus repercusiones en el proceso económico*, III Semana de Estudios de Derecho Financiero, ponencia presentada el 13 de enero de 1955.

- <<La contribución sobre la renta: sus repercusiones en el proceso económico y tributario nacional>>, *Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 17, 1955.

NAVARRO FAURE, A.: *El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable*, La Ley, Madrid, 2007.

NEUMANN, F.J.: *Grundlagen der Volkswirtschaftslehre*, Tübingen, 1889.

- NEUMARK F.: *Theorie und Praxis der modern Einkommensbesteuerung*, Bern, 1947.
- <<Problemas de la teoría general de la renta, Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista>>, *Editorial de Derecho Financiero*, Madrid, 1964.
 - *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- NIELSEN, S.B. y SORENSEN, P.B.: <<On the optimality of the Nordic system of dual income taxation>>, *Journal of Public Economics*, núm.63, 1997.
- NIETO MONTERO, J.J.: <<Los regímenes de determinación de la base imponible en los rendimientos de actividades económicas>>, en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.
- NUÑEZ PÉREZ, G.: <<El principio constitucional de igualdad y la deducibilidad de los gastos de empleada/o del hogar como gastos necesarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, *Información Fiscal*, núm. 6, 1994.
- <<artículo 72>>, en la obra colectiva, coordinada por G. ORÓN MORATAL, *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de no Residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999.
- OCHOA VIDORRETA, F. y SANJUAN FRANCO, J.: *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales, primera parte*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947.
- *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales*, segunda parte, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947.
 - *Manual de Tributación de empresas individuales y sociales, Apéndice*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947.
- OLIVAN LÓPEZ, F.; EZQUERRA SERRANO, M.R. y MUÑOZ BLAZQUEZ, F.M.: *Introducción al Derecho*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1990.
- PAJUELO MACÍAS, A.: <<La Hacienda Pública en Adam Smith y sus fundamentos psicológicos>>, *Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm.218, 1992.
- PALAO TABOADA, C.: <<La nueva legislación sobre plusvalías en el nuevo Impuesto General sobre la Renta>>, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 3, 1974.
- *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1980.
 - *Derecho Financiero y Tributario*, 2ª ed., t. I., Colex, Madrid, 1987.
- PALLARES RODRÍGUEZ, R.: <<rendimientos de actividades económicas>>, en la obra colectiva, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/1998)*, Comares, Granada, 1999.
- PARAMIO FERNÁNDEZ, J.: <<Clasificación de los sistemas de imposición sobre la renta. La imposición personal en España>>, *Hacienda Pública Española*, núm.30, 1974.
- <<Evolución y tendencias actuales del impuesto sobre la renta en el derecho comparado>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 30, 1974.
- PARRONDO AYMERICH J.:<<Incrementos y disminuciones de patrimonio>>, en la obra colectiva, *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales, t. II, Madrid, 1995.
- PEDRAZA BOCHONS, J.V.: <<sección 2ª. Rendimientos del capital>>, en la obra colectiva, coordinada por G. ORÓN MORATAL, *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999.
- <<Rendimientos de actividades económicas (material para el estudio de las principales novedades introducidas en este rendimiento por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre)>>, en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: <<Las cuentas corrientes del empresario y su calificación fiscal>>, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2013.

PEÑA ALONSO, J.L.: *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*>>, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1992.

- <<Compensaciones fiscales en 2001 a los arrendatarios y adquirentes de vivienda habitual>>, *Información Fiscal*, núm. 48, 2001.
- <<Medidas fiscales>>, en la obra colectiva, *Comentarios a Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social*, Aranzadi, Elcano, 2002.
- <<El valor fiscal de la vivienda: Un debate permanentemente abierto>>, en la obra colectiva dirigida por F. GARCÍA-MORENO RODRÍGUEZ, y F. GONZÁLEZ GARCÍA, *Reflexiones sobre la vivienda en España*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013.

PÉREZ DE AYALA, J.L.: *La economía financiera pública*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 1987.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: <<La obligada vuelta al término anual para los rendimientos irregulares>>, *Impuestos*, t. I, 2001.

PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el impuesto sobre la renta*, Madrid, Tecnos, 1986.

- *Temas de Derecho Financiero*, 2ª ed., Universidad Complutense, Madrid, 1990.

PÉREZ-FADON MARTÍNEZ, J. y ALBERRUCHE HERRAIZ, A.: <<Los rendimientos de capital mobiliario>>, en la obra colectiva, *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio*, t. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.

PÉREZ RON, J.L.: <<Antecedentes histórico-legislativos de los supuestos de no sujeción y de exención>>, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 251, 1999.

PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, Civitas, Madrid, 1997.

- <<El sistema tributario español y la historia de su formación>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 2008.

PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 3ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2000.

- <<El Impuesto sobre Sociedades>>, en la obra colectiva, *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, 2º ed., Tecnos, Madrid, 2008.

PERULLES BASAS, J.J.: <<El Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal>>, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. marzo, 1961.

PLEHN C.C.: <<The concept of Income, as Recurrent, Consumable, Receipts>>, *The American Economic Review*, march, 1924.

PONT MESTRES, M.: <<La presunción de retribución en el hecho imponible>>, *Gaceta Fiscal*, núm. 12, 1984.

- *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992.

POVEDA BLANCO, F.: <<El retorno de las estimaciones objetivas de los rendimientos empresariales. Análisis crítico>>, *Impuestos*, t. I, 1993.

QUINTANA FERRER, E.: <<Evolución legislativa y estructura del impuesto>>, en la obra colectiva, coordinada por A.M. DELGADO GARCÍA, y R. OLIVER CUELLO, *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Bosch Editor, Barcelona, 2010.

RAMALLO MASSANET, J.: <<Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. TROTABAS y F. GENY>>, *Revista de la Facultad de Derecho Universidad Complutense*, núm.46, 1973.

- <<Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria>>, *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 20, 1978.
- <<La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento Tributario Español>>, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 29, 1981.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la Lengua Española*, t. I, 20ª ed., Espasa-Calpe, Madrid, 1984.

- *Diccionario de la Lengua Española*, t. II, 20ª ed., Espasa-Calpe, Madrid, 1984.

RICARDO, D.: *Principios de Economía Política y Tributación*, Fondo de Cultura Económica, México, 1959.

RODRÍGUEZ CABALLERO, A.: <<El valor y la teoría del beneficio>>, *Revista Economía Política*, núm. 78, 1978.

RODRÍGUEZ PÉREZ, H.: <<Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, *Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 182, 1986.

RODRÍGUEZ MATA, E.: <<La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta>>, *Moneda y Crédito*, núm. 52.

RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: *Informe Bradford. Propuestas para una reforma tributaria básica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

ROMERO GARCÍA, F.: *Los períodos infra anuales en el Impuesto sobre la renta*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

ROOB, L.A.: *Diccionario de términos legales*, Ed. Limusa, México, 1968.

ROYAL COMMISSION ON THE TAXATION OF PROFITS AND INCOME: *First Report*, Her Majesty Stationery Office, Reprinted, London, 1955.

- *Second Report*, Her Majesty Stationery Office, London, 1954.
- *Final Report*, Her Majesty Stationery Office, London, 1955.

RUBIO GUERRERO J.J.: *La ampliación de bases en el IRPF: de la renta económica a la renta efectivamente gravada*, Ponencia presentada al seminario, "opciones fiscales de los años ochenta", Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, 1986.

RUIBAL PEREIRA, L.M.: <<Régimen fiscal de las becas en el I.R.P.F.>>, *Información Fiscal*, núm. 13, 1996.

- <<El régimen de transparencia fiscal interna>>, en la obra colectiva, *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

RUIZ-JARABO COLOMER, I.: <<Rendimientos de capital inmobiliario>>, en la obra colectiva, *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio*, t. I., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.

SÁEZ TORRECILLA, A.: *Contabilidad General*, vol. I, McGraw-Hill, Madrid, 1995.

SAINZ DE BUJANDA, F.: <<Estructura jurídica del sistema tributario>>, *Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.41, 1961.

- *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español*, Facultad de Derecho, Madrid, 1963.
- *Hacienda y Derecho*, t. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.
- *Hacienda y Derecho*, t. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967.
- *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1979.

- SAMUELSON, P.A. y NORDHAUS, W.D.: *Economía*, 10ª ed., McGraw-Hill, Madrid, 1987.
- SÁNCHEZ-BLANCO CODORNIU, E.: <<Inmuebles e IRPF: ficciones, presunciones y realidades>>, *Impuestos*, t. I, 1994.
- SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: <<Rendimientos de capital inmobiliario>>, en la obra colectiva, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/1998)*, Comares, Granada, 1999.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *El nuevo impuesto sobre la renta*, Comares, Granada, 2000.
- SANS I LLADÓ, J.M.: *El I.R.P.F. Estudio comparativo entre España, Francia, Alemania, Italia, Inglaterra y Bélgica*, Management School, Barcelona, 1993.
- SANZ GADEA, E.: <<La base del ahorro en el contexto de las reformas del IRPF>>, *Contabilidad y Tributación*, núm.292, 2007.
- SAX, E.: *Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft*, Vienna, 1887.
- SCHANZ, G. v.: <<Der Einkommensbegriff>>, *Finanz-Archiv*, 1986.
- <<El concepto de renta y las Leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta>>, *Hacienda Pública Española*, núm.3, 1970.
- SCHUMPETER, J. A.: *Historia del análisis Económico*, Ariel, Barcelona, 1971.
- SELIGMAN, E. R.: *The Income tax*, New York, 1911.
- <<Are Stock Dividends Income>>, *Studies in Public Finance*, New York, 1925.
 - *Principales corrientes de la Ciencia Económica*, Oikos, Barcelona, 1967.
 - *The Income Tax*, Augustus M. Kelley Publishers, Nueva York, 1970.
- SERRERA CONTRERAS, P.L.: <<Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, *Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 146, 1980.
- SEVILLA SEGURA, J.V.: *Flexibilidad impositiva. Un estudio económico del sistema fiscal español*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
- SIMÓN ACOSTA, E.: <<Incrementos no justificados de patrimonio: su naturaleza y efectos de la declaración de patrimonio>>, en la obra colectiva, *Estudios de Derecho Tributario en Memoria de MARÍA DEL CARMEN BOLLO AROCENA*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.
- *El nuevo Impuesto sobre las Personas Físicas*, Aranzadi, Navarra, 1999.
- SIMONS, H.C.: *Personal Income Taxation*, The University of Chicago Press, Chicago, 1938.
- <<El impuesto personal sobre la renta>>, *Hacienda Pública Española*, núm.3, 1970.
- SMITH, A.: *An Inquiry into the nature and causes of the Wealth of Nations*, London, 1776.
- SOLE VILLALONGA, G.: <<Un juicio crítico de la reforma tributaria>>, *Información comercial española*, núm. agosto, vol. extra, 1964.
- SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, Civitas, 1983.
- SOTO GUINDA, J.: <<La renta gravable y la determinación de la base en el Impuesto personal sobre la renta>>, *Hacienda Pública Española*, núm.30, 1974.
- <<Introducción a un repaso histórico del desarrollo y evolución del Impuesto sobre la renta>>, *Hacienda Pública Española*, núm.30, 1974.
 - <<Presentación del estudio de P.H. WUELLER. La definición de renta gravable>>, *Hacienda Pública Española*, núm.48, 1977.

SRAFFA, P.: *The Works and Correspondence of David Ricardo*, vol. I., *On the Principles of Political Economy and Taxation*, Cambridge University Press, London, 1950.

TIPKE K.: *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I., Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993.
- *Steuerrecht*, 8ª ed., Köln, Verlag Otto Schmidt, 1993.

TORRENT, A.: *Manual de Derecho Privado Romano*, Zaragoza, 1987.

TORRES DIEZ, C.J.: *La determinación fiscal del patrimonio y la renta de la empresa. Jornadas de estudio*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Intendentes al servicio de la Hacienda Pública, Madrid, 1969.

U.S. TREASURY DEPARTMENT: *Blueprints for Basic Tax Reform*, report Chaired by D.F. BRADFORD, Government Printing Office, Washington, 1977.

VEBLEN, T.: <<The preconceptions of Economic Science>>, *The Place of Science in Modern Civilization*, New York, 1919.

WEISS, B.: *Die Lehre vom Einkommen*, *Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft*, vol. 34, 1878.

WERT ORTEGA, M.: <<La inconstitucionalidad de la imputación de rentas inmobiliarias de la Ley 18/1991>>, *Contabilidad y Tributación*, núm. 288, 2007.

WICKREY, W.: *L'imposition del plus-values de capital*, *Revue de Science Financiere*, 1956.

WONNACOTT, P. y WONNACOTT, R.: *Economía*, 4ª ed., McGraw-Hill, Madrid, 1992.

WUELLER, P.H.: <<El concepto de renta gravable>>, *Hacienda Pública Española*, núm. 48, 1977.

- <<Concepts of Taxable Income>>, *Political Science Quarterly*, march, 1938.
- <<Concepts of Taxable Income>>, *Political Science Quarterly*, december, 1938.
- <<Concepts of Taxable Income>>, *Political Science Quarterly*, december, 1939.

[WWW.minhap.gob.es/Libro electrónico de doctrina del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas](http://www.minhap.gob.es/Libro_electrónico_de_doctrina_del_impuesto_sobre_la_renta_de_la_personas_físicas).

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: <<Introducción. Sistema tributario español>>, en la obra colectiva, *Manual General de Derecho Financiero. Sistema tributario estatal*, t.III, Comares, Granada, 1996.

JURISPRUDENCIA CITADA

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de abril de 1985 (RTC 1985, 58).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 (RTC 1989, 45).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de febrero de 1987 (RTC 1987, 19).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo de 1987 (RTC 1987, 37).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de julio de 1987 (RTC 1997, 126).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de octubre de 1987 (RTC 1987, 182).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de octubre de 1990 (RTC 1990, 150).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de diciembre de 1992 (RTC 1992, 221).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de junio de 1993 (RTC 1993, 186).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de julio de 1994 (RTC 1994, 214).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1994 (RTC 1994, 296).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de diciembre de 1994 (RTC 1994, 146).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de enero de 1998 (RTC 1998, 14).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988 (RTC 1988, 209).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 (RTC 1989, 45),

TRIBUNAL SUPREMO

- Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de noviembre de 1972 (RJ 1972, 5435).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 1974 (RJ 1974, 1001).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 1975 (RJ 1975, 3791).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1983 (RJ 1983, 5169).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 1986 (RJ, 1986, 3595).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1986 (RJ 1986, 5173).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 1987 (RJ 1987, 7074).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 1988 (RJ 1988, 4662).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 1989 (RJ 1989, 2987).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de julio de 1989 (RJ 1989, 9704).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1989 (RJ 1989, 7939).

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 1990 (RJ 1990, 221).

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1990 (RJ 1990, 6438).

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 1991 (RJ 1991, 3921).

Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1991 (RJ 1991, 6248).

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 1992 (RJ 1992, 3598).

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1993 (RJ 1993, 9978).

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 1994 (RJ 1994, 387).

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 1994 (RJ 1994, 7436).

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 1994 (RJ 1994, 8591).

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1994 (RJ 1995, 677).

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 1994 (RJ 1994, 10144).

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 1995 (RJ 1995, 4340).

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 1995 (RJ 1995, 7087).

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1995 (RJ 1995, 7198).

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1995 (RJ 1995, 9722).

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 1996 (RJ 1996, 725).

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1012).

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1121).

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1996 (RJ 1996, 6274).

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 1996 (RJ 1996, 9583).

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 1997 (RJ 1997, 753).

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 1997 (RJ 1997, 2240).

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 1997 (RJ 1997, 2316).

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 1997 (RJ 1997, 8921).

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 1998 (RJ 1998, 5404).

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 1998 (RJ 1998, 5270).

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 1998 (RJ 1998, 7891).

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1999 (RJ 1999, 3587).

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 1999 (RJ 1999, 6798).

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2000 (RJ 2000, 2849).

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2000 (RJ 2000, 3118).

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2000 (RJ 2000, 4272).

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2001 (RJ 2001, 751).

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2001 (RJ 2001, 9869).

Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2001 (RJ 2001, 3828).

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2002 (RJ 2002, 9609).

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2002 (RJ 2003, 1025).

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2003 (RJ 2004, 1479).

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2003 (RJ 2003, 7968)

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de abril de 2007 (RJ 2007, 3361).

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2007 (RJ 2007, 4882).

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2008 (RJ 2008, 2717).

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2008 (RJ 2008, 3282).

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2009 (RJ 2010, 799).

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2009 (RJ 2009, 5815).

Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2010 (RJ 2010, 2764).

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2010 (RJ 2010, 7254).

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2010 (RJ 2010, 8563).

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2011 (RJ 2011, 1894).

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2011 (RJ 2011, 2292).

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2011 (RJ 2011, 3942).

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2011 (RJ 2011, 6464).

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de septiembre de 2011 (RJ 2011, 6899).

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2011 (RJ 2011, 7245).

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2011 (RJ 2011, 7548).

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2011 (RJ 2011, 7565).

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 3479).

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 2132).

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2012 (RJ 2012, 3341).

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 2012 (RJ 2012, 4113).

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de febrero de 2012 (RJ 2012, 4744).

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2012 (RJ 2012, 4425)

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2012 (RJ 2012, 4563).

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2012 (RJ 2012, 3362).

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2012 (RJ 2012, 7323).

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2012 (RJ 2012, 7373).

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2012 (RJ 2012, 8681).

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9409).

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2012 (RJ 2012, 9622).

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2012 (RJ 2012, 11234).

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2012 (RJ 2012, 9887).

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2012 (RJ 2012, 10253).

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2012 (RJ 2013, 346).

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2012 (RJ 2013, 1663).

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2013 (RJ 2013, 1242).

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2013 (RJ 2013, 4002).

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2013 (RJ 2013, 4688).

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2013 (RJ 2013, 5454).

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2013 (RJ 2013, 6529).

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2013 (RJ 2013, 7015).

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2013 (RJ 2013, 7372).

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2013 (RJ 2014, 461).

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2013 (RJ 2013,1663).

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2013 (RJ 2014, 212).

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2014 (RJ 2014, 2032).

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2015 (RJ 2015, 193).

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2015 (RJ 2015, 5235).

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2016 (RJ 2016, 270).

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de febrero de 2013, (TJCE 2013, 64).

RESOLUCIONES DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS CITADAS

núm. de consulta: 0720-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 29/03/2000

núm. de consulta: 0805-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 07/04/2000.

núm. de consulta 0809-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 07/04/2000.

núm. de consulta 0859-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 14/04/2000.

núm. de consulta: 1378-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 14/04/2000.

núm. de consulta: 0910-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 19/04/2000.

núm. de consulta: 0913-00, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 19/04/2000.

núm. de consulta: 1022-00, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 28/04/2000.

núm. de consulta: 1028-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 28/04/2000.

núm. de consulta: 1421-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 26/07/2000.

núm. de consulta: 1660-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 29/09/2000.

núm. de consulta: 1815-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 17/10/2000.

núm. de consulta: 1823-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 18/10/2000.

núm. de consulta 1890-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 24/10/2000.

núm. de consulta 1891-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 24/10/2000.

núm. de consulta: 1971-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 03/11/2000.

núm. de consulta: 1972-00, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 03/11/2000.

núm. de consulta 1997-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 06/11/2000.

núm. de consulta: 2075-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 15/11/2000.

núm. de consulta: 2110-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 20/11/2000.

núm. de consulta: 2235-00, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 05/12/2000.

núm. de consulta 0085-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 18/01/2001.

núm. de consulta: 0149-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 30/01/2001.

núm. de consulta 0153-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 30/01/2001.

núm. de consulta: 0155-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 30/01/2001.

núm. de consulta: 0158-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 30/01/2001.

núm. de consulta: 0234-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 08/02/2001.

núm. de consulta: 0268-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 13/02/2001.

núm. de consulta: 0421-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 26/02/2001.

núm. de consulta: 0438-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 28/02/2001.
núm. de consulta: 0469-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 06/03/2001
núm. de consulta 0524-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 13/03/2001.
núm. de consulta: 0797-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 23/04/2001.
núm. de consulta: 0800-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 23/04/2001
núm. de consulta 0834-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 26/04/2001.
núm. de consulta: 0838-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 27/04/2001.
núm. de consulta: 0891-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 09/05/2001.
núm. de consulta: 0920-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 17/05/2001.
núm. de consulta: 0938-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 21/05/2001.
núm. de consulta: 0940-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 21/05/2001.
núm. de consulta: 0975-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 24/05/2001.
núm. de consulta: 0990-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 24/05/2001.
núm. de consulta: 1046-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 30/05/2001.
núm. de consulta: 1125-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 07/06/2001.
núm. de consulta: 1146-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 08/06/2001.
núm. de consulta: 1169-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 14/06/2001
núm. de consulta: 1456-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 12/07/2001.
núm. de consulta: 1476-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 17/07/2001.
núm. de consulta: 1517-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 23/07/2001.
núm. de consulta: 1545-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 26/07/2001.
núm. de consulta: 1604-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 29/08/2001.
núm. de consulta: 1670-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 14/09/2001.
núm. de consulta: 1700-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 18/09/2001.
núm. de consulta: 1732-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 21/09/2001.
núm. de consulta: 1746-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 24/09/2001.
núm. de consulta: 1767-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 26/09/2001.
núm. de consulta: 1804-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 08/10/2001.
núm. de consulta: 1818-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 09/10/2001.
núm. de consulta 1836-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 10/10/2001.

núm. de consulta: 1857-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 15/10/2001.
núm. de consulta: 1905-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 24/10/2001.
núm. de consulta: 2016-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 13/11/2001.
núm. de consulta: 2023-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 13/11/2001.
núm. de consulta: 2037-01, de la Dirección General de Tributos, de fecha: 14/11/2001.
núm. de consulta: 2051-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 19/11/2001.
núm. de consulta: 2063-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 20/11/2001
núm. de consulta: 2086-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 26/11/2001
núm. de consulta: 2183-00, de la Dirección General de Tributos de fecha: 28/11/2000.
núm. de consulta: 2163-01, de la Dirección General de Tributos de fecha: 05/12/2001.

NORMATIVA CITADA

Ley de presupuestos del Estado para el presente año de 1845 (Gaceta de Madrid, núm.3926 de 14 de junio de 1845).

Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio (Gaceta de Madrid, núm. 289, de 16 de octubre de 1885).

Real Decreto de 24 de julio de 1889, por que se publica el Código Civil (Boletín Oficial del Estado, núm. 206, de 25 de julio de 1889).

Ley de 27 de marzo de 1900 estableciendo la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria (Gaceta de Madrid, núm.92, de 2 de abril de 1900).

Ley de 20 de diciembre de 1932 de la Contribución General sobre la Renta (Gaceta de Madrid, núm.358, de 23 de diciembre de 1932).

Ley 16 de diciembre de 1940, de reforma tributaria (Boletín Oficial del Estado, núm.357, de 22 de diciembre de 1940).

Ley de 16 de diciembre de 1954, de la Contribución General sobre la Renta (Boletín Oficial del Estado, núm. 351, de 17 de diciembre de 1954).

Ley de 26 de diciembre de 1957, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958-1959 y reformas tributarias (Boletín Oficial del Estado, núm. 323, de 27 de diciembre de 1957).

Ley 76/1961, de 23 de diciembre, sobre regularización de Balances (Boletín Oficial del Estado, núm.309, de 27 de diciembre de 1961).

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (Boletín Oficial del Estado, núm. 313, de 31 de diciembre de 1963).

Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del Sistema Tributario (Boletín Oficial del Estado, núm.142, de 13 de junio de 1964).

Decreto 1882/1964, de 25 de junio, por el que se establecen nuevos plazos para acogerse a la regularización de Balances (Boletín Oficial del Estado, núm. 160, de 4 de julio de 1964).

Decreto 1985/1964, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre regularización de Balances (Boletín Oficial del Estado, núm.168, de 14 de julio de 1964).

Orden de 24 de julio de 1964, por la que se dictan normas para la aplicación de la Ley sobre regularización de Balances (Boletín Oficial del Estado, núm.186, de 4 de agosto de 1964).

Decreto 1251/1966, de 12 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Urbana (Boletín Oficial de Estado, núm. 128, de 30 de mayo de 1966).

Decreto 2230/1966, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (Boletín Oficial de Estado, núm. 217, de 10 de septiembre de 1966).

Decreto-Ley 8/1966, de 3 de octubre, sobre medidas en orden al gasto público, represión del fraude fiscal a los precios y estímulos al ahorro y la exportación (Boletín Oficial del Estado, núm.237, de 4 de octubre de 1966).

Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y beneficios comerciales e industriales (Boletín Oficial de Estado, núm. 31, de 6 de febrero de 1967).

Decreto 512/1967, de 2 de marzo por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (Boletín Oficial de Estado, núm. 68, de 21 de marzo de 1967).

Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y tarifas de los Impuestos generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales, y Actos Jurídicos Documentados (Boletín Oficial del Estado, núm.118, de 18 de mayo de 1967).

Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital (Boletín Oficial de Estado, núm. 55, de 4 de marzo de 1968).

Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial de Estado, núm.67, de 18 de marzo de 1968).

Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas (Boletín Oficial del Estado, núm.67, de 18 de marzo de 1968).

Decreto-Ley 18/1971, de 1 de diciembre, de apoyo fiscal a la inversión (Boletín Oficial del Estado, núm.288, de 2 de diciembre de 1971).

Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (Boletín Oficial del Estado, núm. 79, de 2 de abril de 1973).

Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre medidas coyunturales de política económica (Boletín Oficial del Estado, núm.288, de 1 de diciembre de 1973).

Decreto 208/1974, de 25 de enero, por el que se modifica la tributación de las plusvalías en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm.32, de 6 de febrero de 1974).

Decreto-Ley 2/1975, de 7 de abril, sobre medidas de política económica y social (Boletín Oficial del Estado, núm.84, de 8 de abril de 1975).

Ley 19/1975, de 2 de mayo, de reforma de la Ley sobre régimen del Suelo y ordenación urbana (Boletín Oficial del Estado, núm.107, de 5 de mayo de 1975).

Real Decreto-Ley 13/1976, de 10 de agosto, sobre medidas urgentes para estimular la inversión en Bolsa (Boletín Oficial del Estado, núm.194, de 13 de agosto de 1976).

Real Decreto 2624/1976, de 15 de octubre, por la que se reforma el Texto refundido de la Contribución Territorial Urbana, adaptándolo a la Reforma de la Ley sobre Régimen del suelo y ordenación Urbana (Boletín Oficial del Estado, núm.281, de 23 de noviembre de 1976).

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal (Boletín Oficial del Estado, núm.274, de 16 de noviembre de 1977).

Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm.217, de 11 de septiembre de 1978).

Real Decreto 3029/1978, de 7 de diciembre, por el que se regula el régimen de estimación objetiva singular (Boletín Oficial del Estado, núm.307, de 25 de diciembre de 1978).

Orden de 26 de diciembre de 1978 por la que se desarrolla el régimen de estimación objetiva singular (Boletín Oficial del Estado, núm.288, de 27 de diciembre de 1978).

Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial del Estado, núm.312, de 30 de diciembre de 1978).

Constitución Española. (Boletín Oficial del Estado, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

Orden de 23 de marzo de 1979 por la que se fijan los módulos para la determinación de rendimientos en el régimen de estimación objetiva singular (Boletín Oficial del Estado, núm.73, de 26 de marzo de 1979).

Orden de 4 de junio de 1980, por la que se aclaran determinados conceptos de gastos necesarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm. 138, de 9 de junio de 1980).

Real Decreto 2384/1981 de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (Boletín Oficial del Estado, núm. 255, de 24 de octubre de 1981).

Ley 44/1981, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para 1982 (Boletín Oficial del Estado, núm. 310, de 28 de diciembre de 1981).

Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional (Boletín Oficial del Estado, núm.137, de 9 de junio de 1982).

Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial del Estado, núm.252, de 21 de octubre de 1982).

Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre, por el que se regula el régimen de estimación objetiva singular en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm.284, de 28 de noviembre de 1983).

Ley 24/1983, de 21 de diciembre de Medidas Urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales (Boletín Oficial del Estado, núm. 305, de 22 de diciembre de 1983).

Ley 8/1984, de 3 de julio, de reforma Agraria de la Comunidad Autónoma de Andalucía (Boletín Oficial del Estado, núm. 193, de 13 de agosto de 1984).

Orden Ministerial de 21 de marzo de 1985, por la que se aprueban los modelos de "declaración-documentos de ingreso" (Boletín Oficial del Estado, núm.71, de 23 de marzo de 1985).

Ley 10/1985 de 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (Boletín Oficial del Estado, núm.101, de 27 de abril de 1985).

Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros (Boletín Oficial del Estado, núm. 129, de 30 de mayo de 1985).

Orden Ministerial de 30 de mayo de 1985 que determina las condiciones de emisión de los activos financieros con retención en el origen (Boletín Oficial del Estado, núm.130, de 31 de mayo de 1985).

Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español mecenazgo (Boletín Oficial del Estado, núm.155, de 29 de junio de 1985).

Reglamento (CEE) nº 2137/1985 del Consejo, de 25 de julio de 1985, relativo a la constitución de una agrupación europea de interés económico (Diario Oficial de la Unión Europea, núm.199, de 31 de julio de 1985).

Ley 30/1985, de 2 de agosto, que aprueba el Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.190, de 9 de agosto de 1985).

Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, por el que se desarrolla la Ley sobre Régimen fiscal de Determinados Activos Financieros (Boletín Oficial del Estado, núm. 261, de 31 de octubre de 1985).

Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm. 312, de 28 de diciembre de 1985).

Ley 1/1986, de 2 de mayo, sobre la dehesa en Extremadura, de la Comunidad Autónoma de Extremadura (Boletín Oficial del Estado, núm. 174, de 22 de julio de 1986)

Real Decreto 505/1987, de 3 de abril, por el que se dispone la creación de un sistema de anotaciones en cuenta para la deuda del Estado (Boletín Oficial del Estado, núm. 89, de 14 de abril de 1987).

Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (Boletín Oficial del Estado, núm.137, de 9 de junio de 1987).

Ley 26/1987, de 11 de diciembre, por la que se regula los tipos de gravamen de las Contribuciones Rústica y Pecuaria, y Urbana (Boletín Oficial del Estado, núm.297, de 12 de diciembre de 1987).

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Boletín Oficial del Estado, núm.303, de 19 de diciembre de 1987).

Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para 1988 (Boletín Oficial del Estado, núm.307, de 24 de diciembre de 1987).

Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (Boletín Oficial del Estado, núm.181, de 29 de julio de 1985).

Ley 26/1988, de 29 de julio de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito (Boletín Oficial del Estado, núm.182, de 30 de julio de 1988).

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (Boletín Oficial del Estado, núm. 313, de 30 de diciembre de 1988).

Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes sobre tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto

Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm. 314, de 31 de diciembre de 1988).

Real Decreto-Ley 1/1989, de 22 de marzo, por el que se regula el tratamiento tributario de los derechos de suscripción y, de las letras del tesoro para no residentes (Boletín Oficial del Estado, núm.70, de 23 de marzo de 1989).

Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (Boletín Oficial del Estado, núm.90, de 15 de abril de 1989).

Real Decreto-Ley 5/1989, de 7 de julio, sobre medidas financieras y fiscales urgentes (Boletín Oficial del Estado, núm.162, de 8 de julio de 1989).

Orden de 7 de julio de 1989 por la que se regulan las denominadas «cuentas financieras» relativas a Deuda del Estado Anotada (Boletín Oficial del Estado, núm.162, de 8 de julio de 1989).

Ley 19/1989, de 25 de julio de reforma parcial y adaptación de la Legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de sociedades (Boletín Oficial del Estado, núm.178, de 27 de julio de 1989).

Ley 20/1989, de 28 de julio, de Adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm.180, de 29 de julio de 1989).

Real Decreto 1203/1989, de 6 de octubre, por el que se da cumplimiento al artículo 4º del Real Decreto-ley 5/1989, de 7 de julio, sobre medidas financieras y fiscales urgentes (Boletín Oficial del Estado, núm.241, de 7 de octubre de 1989).

Orden de 11 de diciembre de 1989 por la que se modifica la de 7 de julio de 1989 sobre cuentas financieras relativas a Deuda del Estado Anotada (Boletín Oficial del Estado, núm.299, de 14 de diciembre de 1989).

Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Boletín Oficial del Estado, núm.310, de 27 de diciembre de 1989).

Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (Boletín Oficial del Estado, núm.234, de 29 de septiembre de 1990).

Ley 20/1990, de 19 de diciembre sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas (Boletín Oficial del Estado, núm.304, de 20 de diciembre de 1990).

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (Boletín Oficial del Estado, núm. 310, de 27 de diciembre de 1990).

Ley 8/ 1990, de 21 de diciembre, de caza de la Comunidad Autónoma de Extremadura (Boletín Oficial del Estado, núm. 87, de 11 de abril de 1991).

Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico (Boletín Oficial del Estado, núm.103, de 30 de abril de 1991).

Resolución, de 16 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios generales para determinar el "importe neto de la cifra de negocios" (Boletín Oficial del Estado, núm.16, de 18 de enero de 1992).

Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm. 136, de 7 de junio de 1991).

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (Boletín Oficial del Estado, num.136, de 7 de junio de 1991).

Orden Ministerial de 28 de junio de 1991, por la que se dispone la emisión por el Estado de Deuda Pública Especial (Boletín Oficial del Estado, núm.155, de 29 de junio de 1991).

Real Decreto 1841/1991, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias (Boletín Oficial del Estado, núm.313, de 31 de diciembre de 1991).

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Boletín Oficial del Estado, núm.275, de 16 de noviembre de 1991).

Orden Ministerial de 26 de febrero de 1992, por la que se da cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 27, apartado uno, y 28 del reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 97, número 1, apartado 1º, 98 y 102 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.51 de 28 de febrero de 1992).

Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre emisiones y ofertas públicas de ventas de valores (Boletín Oficial del Estado, núm. 80, de 2 de abril de 1992).

Orden Ministerial de 26 de noviembre de 1992, por la que se da cumplimiento para 1993 y 1994 a lo dispuesto en los artículos 27, apartado uno, y 28 del reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 97, número 1, apartado 1º, 98 y 102 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.287, de 30 de noviembre de 1992).

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.312, de 29 de diciembre de 1992).

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado, núm.312, de 29 de diciembre de 1992).

Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, de Medidas Urgentes sobre Materias Presupuestarias, Tributarias, financieras y de empleo (Boletín Oficial del Estado, núm. 52, de 2 de marzo de 1993).

Real Decreto 1852/1993, de 22 de octubre, sobre producción agrícola ecológica y su indicación en los productos agrarios y alimenticios (Boletín Oficial del Estado, núm.283, de 26 de noviembre de 1993).

Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para 1994 (Boletín Oficial del Estado, núm. 312, de 30 de diciembre de 1994).

Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo (Boletín Oficial del Estado, núm.313, de 31 de diciembre de 1993).

Ley 11/1994, de 19 de mayo, por la que se modifican determinados artículos del Estatuto de los Trabajadores, y del texto articulado de la Ley de Procedimiento Laboral y de la Ley sobre

Infracciones y Sanciones en el Orden Social (Boletín Oficial del Estado, núm.122, de 23 de mayo de 1994).

Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (Boletín Oficial del Estado, núm. 154, de 29 de junio de 1994).

Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias (Boletín Oficial del Estado, núm.161, de 7 de julio de 1994).

Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (Boletín Oficial del Estado, núm.282, de 25 de noviembre de 1994).

Real Decreto 2414/1994, de 16 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en materia de actividades agrícolas y ganaderas, rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta y cuantía de los pagos fraccionado (Boletín Oficial del Estado, núm.303, de 20 de diciembre de 1994).

Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 (Boletín Oficial del Estado, núm. 313, de 31 de diciembre de 1994).

Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (Boletín Oficial del Estado, núm. 313, de 31 de diciembre de 1994).

Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (Boletín Oficial del Estado, núm.159, de 5 de julio de 1995).

Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial del Estado, núm. 310, de 28 de diciembre de 1995).

Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera (Boletín Oficial del Estado, núm.312, de 30 de diciembre de 1995).

Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (Boletín Oficial del Estado, núm.139, de 8 de junio de 1996).

Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social (Boletín Oficial del Estado, núm. 315, de 31 de diciembre de 1996).

Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (Boletín Oficial del Estado, núm.315, de 31 de diciembre de 1996).

Real Decreto 38/1997, de 17 de enero, por el que se dispone la creación de Deuda Pública durante 1997 (Boletín Oficial del Estado, núm.16, de 18 de enero de 1997).

Real Decreto-Ley 9/1997, de 16 de mayo, por el que se regulan incentivos en materia de Seguridad Social y de carácter fiscal para el fomento de la contratación indefinida y la estabilidad en el empleo (Boletín Oficial del Estado, núm.118, de 17 de mayo de 1997).

Orden de 19 de junio de 1997 por la que se regulan las operaciones de segregación de principal y cupones de los valores de Deuda del Estado y su reconstitución y se autoriza a la

Dirección General del Tesoro y Política Financiera a formalizar préstamos singulares con instituciones financieras (Boletín Oficial del Estado, núm.147, de 20 de junio de 1997).

Ley 64/1997, de 26 de octubre, por la que se regulan incentivos en materia de Seguridad Social y de carácter fiscal para el fomento de la contratación indefinida y la estabilidad en el empleo (Boletín Oficial del Estado, núm.312, de 30 de diciembre de 1997).

Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Boletín Oficial del Estado, núm.313, de 31 de diciembre de 1997).

Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; de Impuesto sobre el Valor Añadido y de Impuesto General Indirecto Canario, para incorporar medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, así como los Reales Decretos que regulan las declaraciones censales y el deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales (Boletín Oficial del Estado, núm.15, de 17 de enero de 1998).

Orden Ministerial de 13 de febrero de 1998, por la que se da cumplimiento para 1998 y 1999 a lo dispuesto en los artículos 22, apartado primero y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 37, 38, 39 y 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.39, de 14 de febrero de 1998).

Orden de 27 de marzo de 1998, por la que se aprueba la tabla de amortización simplificada, que deberán aplicar los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto en la modalidad simplificada del "régimen" de estimación directa (Boletín Oficial del Estado, núm.75, de 28 de marzo de 1998).

Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (Boletín Oficial del Estado, núm. 282, de 25 de noviembre de 1998).

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (Boletín Oficial del Estado, núm.295, de 10 de diciembre de 1998).

Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Boletín Oficial del Estado, núm.313, del 31 de diciembre de 1998).

Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm. 34, de 9 de febrero de 1999).

Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (Boletín Oficial del Estado, núm.312, de 30 de diciembre de 1999).

Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña empresa (Boletín Oficial del Estado, núm.151, de 24 de junio de 2000).

Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (Boletín Oficial del Estado, núm.299, de 14 de diciembre de 2000).

Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las

Ciudades con Estatuto de Autonomía (Boletín Oficial del Estado, núm. 313, de 31 de diciembre de 2001).

Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (Boletín Oficial del Estado, núm. 313, de 31 de diciembre de 2001).

Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (Boletín Oficial del Estado, núm.298, de 13 de diciembre de 2002).

Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por la que se modifican las leyes del Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de los no Residentes (Boletín Oficial del Estado, núm. 303, de 19 de diciembre de 2002).

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y, de los incentivos fiscales al mecenazgo (Boletín Oficial del Estado, núm.307, de 24 de diciembre de 2002).

Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (Boletín Oficial del Estado, núm.164, de 10 de julio de 2003).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Boletín Oficial del Estado, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (Boletín Oficial del Estado, núm. 313, de 31 de diciembre de 2003).

Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Estado, núm. 60, de 10 de marzo de 2004).

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial del Estado, núm. 61, de 11 de marzo de 2004).

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de los No residentes (Boletín Oficial del Estado, núm.62, de 12 de marzo de 2004).

Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de los No residentes (Boletín Oficial del Estado, núm.188, de 5 de agosto de 2004).

Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial del Estado, núm.189, de 6 de agosto de 2004).

Real Decreto-Legislativo 6/2004 de 29 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (Boletín Oficial del Estado, núm. 267, de 5 de noviembre de 2004).

Orden EHA/3718/2005, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2006 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica para las actividades agrícolas y ganaderas la tabla de amortización de la modalidad simplificada del método de estimación directa (Boletín Oficial del Estado, núm.287, de 1 de diciembre de 2005).

Orden EHA/493/2006, de 27 febrero, por la que se modifica la Orden EHA/3718/2005, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2006, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen Especial Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica para las actividades agrícolas y ganaderas la tabla de amortización de la modalidad simplificada del método de estimación directa (Boletín Oficial del Estado, núm.50, de 28 de febrero de 2006).

Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias (Boletín Oficial del Estado, núm.76, de 30 de marzo de 2006).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el patrimonio (Boletín Oficial del Estado, núm.285, de 29 de noviembre de 2006).

Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la Autonomía personal y Atención a las personas en situación de dependencia (Boletín Oficial del Estado, núm.299, de 15 de diciembre de 2006).

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifica el reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (Boletín Oficial del Estado, núm.78, de 31 de marzo de 2007).

Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (Boletín Oficial del Estado, núm.160, de 5 de julio de 2007).

Ley 20/2007, de 11 de julio del Estatuto del Trabajo Autónomo (Boletín Oficial del Estado, núm.166, de 12 de julio de 2007).

Ley 35/2007, de 15 de noviembre, por la que se establece la deducción por nacimiento o adopción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción (Boletín Oficial del Estado, núm. 275, de 16 de noviembre de 2007).

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (Boletín Oficial del Estado, núm. 278, de 20 de noviembre de 2007).

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de las PYMES y los criterios contables específicos para microempresas (Boletín Oficial del Estado, núm.279, de 21 de noviembre de 2007).

Orden EHA/3462/2007, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2008, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm. 287, de 30 de noviembre de 2007).

Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica (Boletín Oficial del Estado, núm.97, de 22 de abril de 2008).

Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.288, de 29 de noviembre de 2008).

Real Decreto 197/2009, de 23 de febrero, por el que se desarrolla el Estatuto del Trabajo Autónomo en materia de contrato del trabajo autónomo económicamente dependiente y su registro y se crea el Registro Estatal de asociaciones profesionales (Boletín Oficial del Estado, núm.54, de 4 de marzo de 2009).

Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el mercado Inmobiliario (Boletín Oficial del Estado, núm. 259, de 27 de octubre de 2006).

Ley 26/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2010 (Boletín Oficial del Estado, núm.309, de 24 de diciembre de 2009).

Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrollan para el año 2010 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.26, de 30 de enero de 2010).

Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria (Boletín Oficial del Estado, núm. 53, de 2 de marzo de 2010).

Ley 3/2010, de 10 de marzo, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias Comunidades Autónomas (Boletín Oficial del Estado, núm.61, de 11 de marzo de 2010).

Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo (Boletín Oficial del Estado, núm.89, de 13 de abril de 2010).

Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo (Boletín Oficial del Estado, núm.293, de 3 de diciembre de 2010).

Ley 39/2010, de 22 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (Boletín Oficial del Estado de 23 de diciembre de 2010).

Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa (Boletín Oficial del Estado, núm.161, de 7 de julio de 2011).

Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (Boletín Oficial del Estado, núm.315, de 31 de diciembre de 2011)

Orden HAP/637/2012, de 20 de marzo, por la que se reducen para 2011 y 2012, el "rendimiento neto de módulos" en un 65 por ciento, en el régimen de estimación objetiva del "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", y el régimen especial simplificado del "Impuesto sobre el Valor Añadido", como consecuencia de los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011, en Lorca (Boletín Oficial del Estado, núm.78, de 31 de marzo de 2012).

Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (Boletín Oficial del Estado, núm.78, de 31 de marzo de 2012).

Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero (Boletín Oficial del Estado, núm. 114, de 12 de mayo de 2012).

Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la lucha contra el fraude (Boletín Oficial del Estado, núm.261, de 30 de octubre de 2012).

Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y ciencias forenses (Boletín Oficial del Estado, núm.280, de 21 de noviembre de 2012).

Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (Boletín Oficial del Estado, núm.289, de 1 de diciembre de 2012).

Orden HAP/2662/2012, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 696 de autoliquidación, y el modelo 695 de solicitud de devolución por solución extrajudicial del litigio y por acumulación de procesos, de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social y se determinan el lugar, forma, plazos y los procedimientos de presentación (Boletín Oficial del Estado, núm.301, de 15 de diciembre de 2012).

Ley 16/2012, de 27 de diciembre por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (Boletín Oficial del Estado, núm.312, de 28 de diciembre de 2012).

Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo (Boletín Oficial del Estado, núm. 47, de 23 de febrero de 2013).

Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo (Boletín Oficial del Estado, núm. 179, de 27 de julio de 2013).

Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (Boletín Oficial del Estado, núm.233, de 28 de septiembre de 2013)

Real Decreto-ley 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores (Boletín Oficial del Estado, núm. 305, de 21 de diciembre de 2013).

Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014 (Boletín Oficial del Estado, núm.309, de 26 de diciembre de 2013).

Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (Boletín Oficial del Estado, núm. 252, de 17 de octubre de 2014).

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de

marzo, y otras normas tributarias (Boletín Oficial del Estado, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial del Estado, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (Boletín Oficial del Estado, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

Real Decreto-Ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social (Boletín Oficial del Estado, núm.51, de 28 de febrero de 2015).

Real Decreto-Ley 6/2015, de 14 de mayo, por el que se modifica la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, se conceden varios créditos extraordinarios y suplementos de créditos en el presupuesto del Estado y se adoptan otras medidas de carácter tributario (Boletín Oficial del Estado, núm.116, de 15 de mayo de 2015).

Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico (Boletín Oficial del Estado, núm. núm. 165, de 11 de julio de 2015).

Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (Boletín Oficial del Estado, núm.255, de 24 de octubre de 2015).

Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (Boletín Oficial del Estado, núm.257, de 25 de octubre de 2017).

Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado, núm.288, de 30 de noviembre de 2019).

Real Decreto-ley 5/2020, de 25 de febrero, por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en materia de agricultura y alimentación (Boletín Oficial del Estado, núm. 49, de 26 de febrero de 2020).