

Esta obra ha sido realizada sobre la base
de un estudio cedido a
Francis Lefebvre
por

Dirección y coordinación:
Don Francisco Javier Seijo Pérez
Licenciado en Derecho, Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

Han colaborado en esta edición:
Don Manuel de Miguel Monterrubio
Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales

Don Enrique Fernández Dávila
Licenciado en Derecho

Ha colaborado en ediciones anteriores:
Don Juan Manuel López Carbajo
Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales

© FRANCIS LEFEBVRE
LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.
C/ Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid
www.efl.es
Precio: 140,40 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-17985-99-8
ISSN: 1696-1943
Depósito legal: En trámite (primer trimestre)

Impreso en España
por Printing '94
C/ Orense, nº 4 - 2º. 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

MEMENTO **PRÁCTICO**
FRANCIS LEFEBVRE

IRPF

2020

Fecha de edición: 25 de marzo de 2020



Plan general

Número marginal

PARTE 1ª CUESTIONES GENERALES

- 50 Naturaleza y objeto del impuesto
- 150 Ámbito de aplicación territorial
- 300 Elementos personales del impuesto
- 400 Régimen de atribución de rentas
- 640 Hecho imponible
- 800 Rentas exentas
- 1150 Elementos temporales del impuesto
- 1400 Procedimiento de cálculo de rentas y métodos de determinación de la base imponible

PARTE 2ª RENTA GRAVABLE

- 1500 Rendimientos de trabajo personal
- 2300 Rendimientos de capital. Reglas generales
- 2500 Rendimientos de capital inmobiliario
- 3000 Rendimientos de capital mobiliario
- 3700 Rendimientos de actividades económicas
- 4900 Ganancias y pérdidas patrimoniales

PARTE 3ª PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN

- 5740 Esquema general de liquidación
- 5750 Integración y compensación de rentas y determinación de la base imponible
- 6120 Determinación de la base liquidable
- 6500 Circunstancias personales y familiares del contribuyente y cálculo de la cuota íntegra
- 6640 Deducciones de la cuota íntegra y cuota líquida
- 7700 Cuota líquida total y cuota diferencial
- 7800 Unidad familiar y tributación conjunta

PARTE 4ª OBLIGACIONES FORMALES Y DEBERES TRIBUTARIOS

- 7950 Gestión del impuesto
- 8300 Pagos a cuenta

**Número
marginal**

PARTE 5ª REGÍMENES ESPECIALES

- 9400 Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen
- 9950 Instituciones de inversión colectiva
- 10500 Transparencia fiscal internacional
- 10850 Agrupaciones de interés económico. Uniones temporales de empresas

11700

ANEXOS

TABLA ALFABÉTICA

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
BE	Banco de España
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCAA	Comunidades Autónomas
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CDI	Convenio de doble imposición
Const	Constitución Española
CV	Consulta vinculante
D	Decreto
DGSFP	Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones
DGT	Dirección General de Tributos
Dir	Directiva
DL	Decreto Ley
DLeg	Decreto Legislativo
EDJ	El Derecho Jurisprudencia
ET	Estatuto de los Trabajadores (RDLeg 2/2015)
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas (RDLeg 1175/1990; RDLeg 1259/1991)
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IIC	Instituciones de Inversión Colectiva
Instr	Instrucción
IPREM	Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples
L	Ley
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (L 19/1991)
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LO	Ley Orgánica
MH	Ministerio de Hacienda
MPS	Mutualidad de Previsión Social
NIF	Número de Identificación Fiscal
OM	Orden Ministerial
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PPA	Plan de Previsión Asegurado
PPSE	Plan de Previsión Social Empresarial
PYME	Pequeña y mediana empresa
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto-Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
redacc	redacción
Resol	Resolución
RIRNR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RD 1776/2004)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)

RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015)
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

PARTE PRIMERA

Cuestiones
generales

CAPÍTULO 1

Naturaleza y objeto del impuesto

A. Naturaleza	55	50
Características	60	
Diferencias del IRPF con el IRNR	90	
B. Objeto	95	

A. Naturaleza

(LIRPF art.1)

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) es un tributo de **carácter** personal y directo [nº 62 s.] que grava la capacidad económica total de las **personas** residentes en España, denominadas contribuyentes, de acuerdo a los principios en los que se basa y que, a continuación, se desarrollan.

55

1. Características

(LIRPF art.1 y 2)

Son algunas de las características del IRPF:

60

a) Grava la renta de las personas físicas en los términos previstos en la ley, según los **principios** de igualdad, generalidad y progresividad, y de acuerdo con las circunstancias personales y familiares de tales personas.

b) El **objeto** del impuesto está constituido por la totalidad de la renta, esto es, la totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta que se establecen por la ley, y tanto las de fuente española como extranjera («renta mundial»). Su determinación se efectúa, normalmente, con carácter anual, mediante la aplicación de normas específicas para cada categoría de renta. Una vez determinados los rendimientos, las ganancias o pérdidas patrimoniales, y las imputaciones de renta, todos ellos se integran y compensan para el cálculo de la base imponible.

c) Es un impuesto progresivo al aplicarse una **tarifa o escala** con tipos crecientes a la base liquidable general del contribuyente, pero reduciendo la cuota íntegra así obtenida en el importe resultante de aplicar la misma tarifa al mínimo personal y familiar (que tributa así a tipo cero, ver nº 68 s.).

La tarifa tiene dos **tramos**: uno estatal (nº 6580) y otro autonómico, que puede ser distinto para cada Comunidad Autónoma (nº 11750).

d) Como en la práctica totalidad de los impuestos estatales, y sin perjuicio de las facultades de la Administración tributaria para su comprobación e investigación, en el IRPF rige el sistema de **autoliquidación** por el contribuyente.

e) El **esquema de liquidación** se analiza en el nº 5740 s.

Impuesto directo El IRPF grava una **manifestación** directa de capacidad económica, como es la obtención de renta por los contribuyentes. Se trata de una distinción que se ha consolidado en la normativa interna de la mayoría de los países, como ocurre en España, donde, en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para cada año, se estructuran los ingresos fiscales del Estado en base a esta doble clasificación: directos e indirectos.

62

Impuesto personal Esta característica supone que se grava toda la capacidad económica del contribuyente, independientemente del **lugar** en que esta se obtenga.

64

Gravar la renta mundial es compatible con la eliminación del supuesto de **doble imposición** internacional, permitiendo deducir el impuesto similar al IRPF satisfecho en el extranjero (nº 7713 s.).

Impuesto subjetivo El IRPF grava toda la renta del contribuyente, acumulando la obtenida de las distintas fuentes y territorios, como impuesto personal que es, pero tiene en cuenta, además de la cuantía de la renta, las **circunstancias personales y familiares** del contribuyente para graduar su capacidad económica en función de sus necesidades. Para ello, se instrumentan los mínimos personales y familiares (nº 6505 s.).

67

Estas circunstancias se tienen en consideración a la hora de determinar la **cuota íntegra general**, de tal manera que la cuota íntegra resultante de aplicar a la totalidad de la renta del contribuyente la tarifa (la estatal y la autonómica), se minorará en el resultado de aplicar a la suma del **mínimo personal y familiar** la misma tarifa, con lo que para todos los contribuyentes con una misma cuantía de mínimo personal y familiar supone el mismo ahorro fiscal, independientemente del nivel de renta del contribuyente, lo que equivale a aplicar un primer tramo de la tarifa a tipo cero, tramo que en cada caso es igual a la suma del mínimo personal y familiar del contribuyente.

El mismo procedimiento se aplica al cálculo de la **cuota íntegra del ahorro** si hubiera **remanente** del mínimo personal y familiar (nº 6564).

68 Impuesto progresivo En términos genéricos, la progresividad implica no solo que paga más quien más gana, sino que paga más que proporcionalmente a la diferencia de rentas. A **nivel agregado**, significa que el mismo porcentaje de contribuyentes aporta más al impuesto cuando se eligen entre los de rentas altas que cuando estas son menores, mientras que, desde el punto de vista **individual**, significa que el gravamen de cada euro que gana un contribuyente de renta alta es superior al que corresponde a cada euro ganado por un contribuyente más modesto.

Dentro de esta característica, se tratan los siguientes **aspectos**:

- fórmulas tradicionales para conseguir la progresividad (nº 70);
- su reflejo en la LIRPF (nº 71 s.);
- la progresividad y tratamiento diferenciado del ahorro (nº 80); y
- la progresividad y el tratamiento de las rentas irregulares (nº 81 s.).

[Precisiones] El **principio** de progresividad hay que correlacionarlo con el de **igualdad** (Const art.14; LIRPF art.1), tanto **horizontal**, que implica que los de igual renta sean tratados de forma equivalente, como **vertical**, que significa que el impuesto debe aumentar más que proporcionalmente con el nivel de renta, buscando la igualdad de sacrificio así como la redistribución.

Tal y como estableció el Tribunal Constitucional, la definición de la **capacidad económica** y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal o de las relaciones que existen entre ellos y otras personas, cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del impuesto en cuestión. La progresividad es compatible con la igualdad siempre que el grado de aquella se determine en función de la base imponible (TCo 45/1989).

70 Fórmulas tradicionales de consecución de la progresividad La teoría de la Hacienda Pública entiende que existen básicamente dos fórmulas para conseguir la progresividad:

- la aplicación a las rentas obtenidas por una persona de una **tarifa de tipos impositivos crecientes** con el nivel de renta, que es la fórmula más utilizada; y
- la aplicación de una **reducción o mínimo exento** igual para todos los contribuyentes, independiente de su nivel de renta.

Sea cual sea el instrumento utilizado por el legislador para conseguir cumplir el principio de progresividad, lo verdaderamente importante es el **nivel** de progresividad que se consigue fiscalmente, el cual debe medirse atendiendo básicamente a los siguientes **factores**:

- a)** Nivel de elevación del gravamen con el aumento del nivel de renta, ya sea a través de los tipos de la tarifa o del mínimo exento, aunque es evidente que no distribuye igual la progresividad una tarifa con muchos tramos y tipos diferentes que otra con tipo único y mínimo exento.
- b)** Importancia de las rentas a las que se aplica el principio de progresividad del conjunto de las que puede obtener una persona.
- c)** Efectos del conjunto de incentivos fiscales de todo tipo que reducen la carga fiscal real de determinados colectivos de contribuyentes.
- d)** Nivel de fraude existente en el impuesto y su distribución, tanto por tipos de rentas como de contribuyentes, pues una cosa es la progresividad formal y otra, muy diferente, la efectiva.

71 Reflejo en la LIRPF En el actual IRPF, la progresividad nominal hay que buscarla en las siguientes normas, básicamente:

- la **tarifa** del impuesto, que ha sufrido una reducción de tramos y de tipos marginales en los últimos años (ver nº 6575 s.);
- el **mínimo personal** de cada año (ver nº 6511 s.);
- el **mínimo familiar** de cada año (ver nº 6520 s.);
- la reducción de los **rendimientos netos del trabajo** de carácter degresivo (ver nº 2050 s.);
- las reducciones por aportaciones a **sistemas de previsión social** (ver nº 6230 s.); y
- las **pensiones compensatorias** (ver nº 6460 s.).

Si no se quiere perder progresividad en el impuesto, los **incentivos discrecionales** a determinadas conductas o inversiones de los contribuyentes deben instrumentarse a través de deducciones en cuota, de manera que no supongan un mayor ahorro fiscal para quienes menos necesidad de ayuda tienen, aquellas personas con mayor nivel de renta.

75

En cuanto a las **aportaciones a sistemas de previsión social**, es discutible que se respete el principio de progresividad cuando se instrumentan como reducciones de base imponible, porque no implicando estrictamente una mera capacidad económica aprovechan más a quienes tienen mayores tipos de gravamen, aunque puede defenderse su tratamiento actual si se consideran como un «salario diferido» (en la medida en que los límites de aportación sean más altos pierde justificación su tratamiento como reducción de base imponible).

En cambio, el reconocimiento en el IRPF de las **cargas familiares** es obligatorio para gravar correctamente la capacidad económica según los principios de igualdad y progresividad, pues el IRPF es personal y subjetivo, y este reconocimiento puede hacerse de varias formas: como deducciones en la cuota del impuesto o como tramo de la tarifa a tipo cero (como si fuera un incentivo fiscal que aprovechará por igual a todos los contribuyentes), o en base imponible (por entender que la renta dedicada a la cobertura de esos gastos familiares no puede considerarse como capacidad económica gravable).

Progresividad y tratamiento diferenciado del ahorro El gravamen de las rentas no es igualmente entendido en todos los **países**. Algunos son partidarios de una mayor unidad en el tratamiento de la base imponible, mientras que otros han optado en mayor o menor medida por una concepción analítica del mismo. Los dos modelos seguidos por la mayoría de los países son:

80

- el **impuesto dual puro**, en el que una parte de la base imponible se grava a una tarifa progresiva y el resto a un tipo fijo; y
- el **impuesto sintético o de base única puro**, que somete a todas las rentas por igual a una tarifa progresiva.

En España, con la actual L 35/2006, se avanzó inicialmente en la línea de modelo dual puro, ya que se integran dentro de la renta del ahorro no solo las plusvalías derivadas de transmisiones, con independencia del plazo de permanencia del activo en el patrimonio del contribuyente, sino también casi todas las rentas del capital mobiliario. No obstante, debido a la necesidad de incrementar la recaudación, en los últimos años se ha reintroducido cierta progresividad.

Progresividad y tratamiento de las rentas irregulares Un problema que tiene que resolver el IRPF, distinto en buena medida al del tratamiento de las rentas del ahorro (nº 80), es el de las rentas irregulares. Se trata de uno de los problemas típicos de un impuesto progresivo: evitar que la aplicación de una tarifa progresiva a las rentas de ciclo largo de generación provoque un exceso de progresividad, por efecto de la posible acumulación de rentas en un determinado período. Este tipo de rentas son todas aquellas que se generan durante varios años pero se manifiestan en un momento concreto, ya sean del trabajo o del capital (nº 1922 s. y 3505 s.), respectivamente.

81

De no aplicarse algún **mecanismo corrector**, se produciría una acumulación de progresividad al aplicarse una tarifa progresiva a esta clase de rentas.

Con la L 35/2006, se crea la **base del ahorro** y la consiguiente tributación a los tipos de gravamen del ahorro (nº 6588) de las rentas en ella incluidas, independientemente de su plazo de generación.

82

Para el resto de las rentas, que forman la base imponible general, el sistema de corrección de la irregularidad es el de reducción de las rentas con anterioridad a su incorporación a la base imponible (nº 3497 s.):

- solo se aplica un porcentaje de reducción, que es del 30%;
- no se aplica esta reducción a las rentas del trabajo derivadas del cobro de prestaciones en forma de capital procedentes de sistemas complementarios de previsión social (planes de pensiones, mutualidades, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros colectivos y seguros de dependencia); y
- la cuantía del rendimiento íntegro de los rendimientos del trabajo que pueden beneficiarse de la reducción no puede exceder de 300.000 euros anuales (ver nº 1905).

Impuesto general La generalidad debe entenderse como la característica que implica un gravamen lo más extenso posible, tanto desde el punto de vista subjetivo (personas afectadas) como objetivo (rentas gravadas).

85

De este modo, se cumple también con el principio de igualdad, tanto vertical como horizontal, de manera que las quiebras del principio de generalidad suponen también, de alguna manera, quiebras en el de igualdad.

Si desde el punto de vista subjetivo el IRPF cumple con el principio de generalidad al **no** existir **exenciones subjetivas**, no ocurre lo mismo desde el punto de vista objetivo, pues en el IRPF perviven todavía un conjunto amplio de exenciones, bonificaciones, deducciones, etc. que impiden que se grave la renta de forma extensiva, lo cual puede traer como consecuencia una quiebra del principio de igualdad y de progresividad, al no beneficiar por igual a todos los contribuyentes sin que, en muchos casos, existan razones claras de equidad que lo justifiquen (es interesante observar el presupuesto de gastos fiscales asociados al IRPF para cada año en los Presupuestos Generales del Estado).

2. Diferencias entre el IRPF y el IRNR

(RDLeg 5/2004; RD 1776/2004)

- 90** Las **características** del IRPF (nº 60 s.) no son predicables del impuesto que grava a las personas físicas no residentes en España (nº 7550 s. Memento Fiscal 2020). El denominado Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR) tiene una **regulación propia** que afecta tanto a personas físicas como jurídicas. El IRPF queda reservado exclusivamente para las personas físicas residentes en España a título de contribuyentes (nº 315).

B. Objeto del IRPF

(LIRPF art.2)

- 95** Constituye el objeto del IRPF 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, es decir, lo que se denomina «renta mundial». El impuesto grava la **capacidad económica**, que se manifiesta en la renta del contribuyente. Esta viene constituida por todos los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta que se establezcan por ley, obtenidos por cada persona física. Y las circunstancias personales y familiares se tienen en consideración mediante la técnica de aplicarles un tramo a tipo cero en la tarifa del impuesto.

CAPÍTULO 2

Ámbito de aplicación territorial

A. Régimen común y regímenes especiales.....	155	150
B. Cesión parcial a las CCAA.....	170	
C. País Vasco y Navarra.....	185	
D. Tratados y Convenios Internacionales.....	225	
1. Reglas generales de los CDI.....	244	
2. Eliminación de la doble imposición en los CDI.....	252	

El análisis del territorio de aplicación del IRPF requiere acudir al derecho interno y a las normas internacionales que forman parte de nuestro ordenamiento interno, teniendo en cuenta que existen especialidades aplicables dentro de España a determinados territorios.

Por un lado, existen varios **modelos de IRPF** diferentes en España:

1) El IRPF de **régimen común** (regulado básicamente en la LIRPF y en el RIRPF, salvo las singularidades citadas), que se aplica, con carácter general, en todo el territorio español, con singularidades tanto para **Canarias** (nº 164) como para **Ceuta y Melilla** (nº 162).

2) El IRPF vigente en el **régimen foral navarro** (con su propia normativa), aplicable a los residentes en Navarra.

3) El IRPF vigente en las tres Diputaciones Forales del **País Vasco** (con normativa propia en cada una de ellas, con pequeñas diferencias entre sí, pero con diferencias respecto al de régimen común), aplicable a los residentes en el País Vasco.

Por otro lado, ante la posible existencia de situaciones de doble imposición internacional, todo lo anterior queda condicionado a lo dispuesto en los **Tratados y Convenios Internacionales** que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, fundamentalmente Convenios para evitar la doble imposición (ver nº 7900 s. Memento Fiscal 2020).

A. Régimen común y regímenes especiales

(LIRPF art.4)

El IRPF es de **aplicación** en todo el territorio español -es decir, en el territorio peninsular, Islas Baleares, Islas Canarias así como Ceuta y Melilla, y sus dependencias-, con determinadas especialidades territoriales (nº 158 s.).

Precisiones. A diferencia de lo que ocurre en el IS (nº 25 Memento Impuesto sobre Sociedades 2019), dicho territorio no es definido en la LIRPF.

Regímenes forales en el País Vasco y Navarra (LIRPF art.4) La organización territorial del Estado en CCAA, y el diferente grado de reconocimiento de competencias tributarias en dichas CCAA, obliga a entender lo anteriormente afirmado sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de **Concierto y Convenio Económico** que se corresponden respectivamente al País Vasco (ver nº 188 s.) y Navarra (ver nº 210 s.), en los que existen IRPF propios, aprobados por los correspondientes órganos legislativos y aplicables a los residentes en esos territorios.

Comunidades Autónomas de régimen común Como consecuencia de la **cesión parcial** que se hace del IRPF a las CCAA (nº 170 s.), a los residentes en las CCAA, excepto en el País Vasco y Navarra, se les aplica la normativa del IRPF estatal o común aprobada por la LIRPF, pero con las especialidades que en su Comunidad Autónoma se aprueben respecto a la tarifa, mínimos personales y familiares y deducciones en cuota, bajo determinados requisitos, y en relación con las personas físicas con residencia habitual en la respectiva Comunidad Autónoma. En consecuencia, hay que tomar en consideración ambas normativas.

No obstante, en las CCAA de régimen común, la **gestión** del impuesto es competencia de la Administración del Estado, a través de la AEAT.

Ceuta y Melilla Por razones territoriales, a las rentas obtenidas en estas ciudades se les aplica exclusivamente la normativa del IRPF estatal o común, esto es, la LIRPF, aunque con determinadas **bonificaciones** recogidas en la propia normativa estatal (ver nº 7305 s.). En cuanto a la **gestión** del impuesto, es competencia de la Administración del Estado, a través de la AEAT.

- 164 Canarias** Por razones similares a las señaladas para Ceuta y Melilla, en Canarias se aplica la normativa del IRPF estatal o común aprobada por la LIRPF, con las especialidades que en la Comunidad Autónoma se aprueben respecto a la tarifa, mínimos personales y familiares y deducciones en cuota, como consecuencia de la **cesión parcial** que se hace del IRPF a las CCAA (nº 170 s.).
- Además, en el caso de Canarias se aplican las especialidades de su régimen fiscal especial reguladas en una **normativa específica** (L 20/1991; L 19/1994).
- En concreto, se refieren a los siguientes **incentivos a las inversiones empresariales** realizadas en ese territorio:
- a) **Deducción por inversión** en Canarias: a pesar de que ha desaparecido de la normativa del IS, la deducción correspondiente a activos fijos nuevos se mantiene en Canarias, incrementándose en general los porcentajes de deducción en un 80% sobre los de régimen común, con un diferencial mínimo de 35 puntos. En las islas de La Palma, La Gomera y El Hierro, el tope mínimo del 80% se incrementa al 100% y el diferencial mínimo pasa a 45 puntos porcentuales siempre que la normativa comunitaria de ayudas de Estado así lo permita y se trate de inversiones contempladas en la L Canarias 2/2016 -actualmente derogada por L Canarias 14/2019- (nº 7205 s.).
- b) **Reserva para inversiones** en Canarias: las personas físicas que realicen actividades económicas en Canarias pueden aplicar una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación destinados a la reserva que procedan de dichas actividades. El cálculo de la deducción se efectúa aplicando el tipo medio de gravamen a la dotación anual a la reserva, con el límite del 80% de la parte de cuota íntegra que corresponda proporcionalmente a los rendimientos señalados (nº 7220 s.).
- c) **Bonificación a la producción de bienes corporales**: existe una bonificación general del 50% de la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, como apoyo a las producciones tradicionales de las islas (nº 7258 s.). En cuanto a la **gestión** del impuesto, es competencia de la Administración del Estado, a través de la AEAT.

B. Cesión parcial del IRPF a las CCAA

(LIRPF art.3; L 22/2009 art.30, 45, 46 y 54)

- 170 Antecedentes** El modelo de financiación de las CCAA de régimen común dota a estas de mayor **autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal**, a través de su participación en el rendimiento obtenido del IRPF en esa Comunidad y de la atribución de cierta capacidad normativa en este impuesto que afecta a los residentes en esa Comunidad Autónoma (ver nº 320 s.).
- El principio de corresponsabilidad fiscal ha supuesto un cambio también en el modelo de IRPF, para lo cual se ha modificado sucesivamente la LO 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (**LOFCA**).
- Así, el IRPF es un impuesto cedido parcialmente, en los términos establecidos en la LOFCA y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las CCAA.
- La L 22/2009 regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, para aquellas CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan aceptado el sistema regulado en esta nueva Ley, que han sido todas, y establece las competencias y un **porcentaje cedido** del IRPF a las CCAA del 50% del impuesto que corresponda a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en su territorio.
- Cuando los contribuyentes opten por la **tributación conjunta** y tengan su residencia en CCAA distintas, el rendimiento que se cede se entiende producido en aquella donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad familiar con mayor base liquidable, de acuerdo a las reglas de individualización del impuesto.
- 175 Capacidad normativa de las CCAA de régimen común** (L 22/2009 art.46) El Estado mantiene en todo el territorio de aplicación del impuesto una definición única y común hasta la base liquidable del IRPF, por cuanto con ello se asegura la igualdad esencial de los contribuyentes ante el impuesto y los demás principios establecidos en la Const art.31, aunque las CCAA pueden modificar la cuantía del mínimo personal y familiar.
- El Estado regula la **tarifa general** estatal del IRPF y los tipos aplicables a la base liquidable del ahorro cualquiera que sea la Comunidad Autónoma en que residan los contribuyentes. Las CCAA pueden aprobar sus propias **tarifas generales autonómicas** (ver nº 6575 s.), pero no pueden regular los tipos aplicables a la base liquidable del ahorro.
- No obstante, el Estado aprueba la tarifa autonómica que se ha de aplicar como complemento a la general cuando las CCAA no fijen su propia tarifa autonómica (ver nº 6582 s.).

En cuanto a las **deducciones de la cuota íntegra**, el Estado debe definir y establecer las deducciones de general aplicación en atención a razones de política económica y social de carácter general. En cuanto a las CCAA, pueden establecer deducciones autonómicas propias por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicaciones de renta, aunque nunca pueden suponer una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de rentas. Además se permite la aprobación de deducciones en la cuota íntegra autonómica por subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciben de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro. La regulación de todas ellas corresponde por completo a las CCAA (ver nº 7410 s.).

También pueden modificar el **porcentaje autonómico de la deducción estatal por vivienda habitual** aplicable con carácter transitorio, pero no las circunstancias que permiten la deducción ni los demás parámetros (ver nº 7397 s.).

Por último, la L 22/2009 permite que las CCAA asuman competencias normativas sobre el importe del **mínimo personal y familiar** aplicable para el cálculo del gravamen autonómico (ver nº 6505 s.).

En definitiva, el cálculo de la **cuota líquida autonómica** se efectúa de acuerdo con lo establecido con carácter general en la LIRPF estatal y, en su caso, con la normativa dictada por la respectiva Comunidad Autónoma (ver nº 6645 s.).

La capacidad normativa de cada Comunidad Autónoma sólo afecta a las personas **residentes** en la misma.

Límites a la capacidad normativa de las CCAA de régimen común (L 22/2009 art.45, 46 y 54) La Ley limita la capacidad normativa de las CCAA de régimen común:

178

a) **Mínimo personal y familiar**: se permite que las CCAA asuman competencias normativas sobre el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, a cuyos efectos pueden establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad de la LIRPF con el límite del 10% para cada una de las cuantías.

b) **Tarifa**: la estructura de las tarifas autonómicas debe ser progresiva.

c) **Tipos de gravamen especiales**: las CCAA no pueden aprobar tipos de gravamen aplicables a rentas irregulares o a determinadas clases de rentas.

d) **Deducciones de la cuota**: las CCAA no pueden regular las deducciones establecidas por la normativa estatal, así como tampoco modificarlas o suprimirlas, con la salvedad de distribuir la deducción por vivienda transitoria aplicable en dos tramos, el estatal y el autonómico, cuyo porcentaje de deducción pueden fijar las CCAA (ver nº 175).

e) **Pagos a cuenta**: las CCAA no pueden regular los pagos a cuenta ni, en general, las materias no comprendidas en su ámbito de competencias.

f) **Gestión, recaudación, inspección y revisión de actos en vía administrativa**: se lleva a cabo por los órganos estatales que tengan atribuidas esas competencias (la AEAT y los tribunales económico-administrativos), incluidas las relativas al rendimiento cedido a las CCAA y sin perjuicio de la colaboración de las CCAA con el Estado.

C. Territorios Históricos del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra

A los **residentes** en estos territorios no se les aplica el IRPF aprobado por la Ley estatal, sino el que se ha aprobado por las Normas Forales emanadas de las tres Diputaciones Vascas (NF Bizkaia 13/2013; NF Gipuzkoa 3/2014; NF Araba 33/2013) y de Navarra (DFLeg Navarra 4/2008).

185

En definitiva, son territorios con **potestad normativa propia** y no compartida con el Estado, debiéndose ajustar a las normas y principios de armonización contenidos en la L 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y en la L 28/1990, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral Navarra.

La **gestión, inspección, recaudación y revisión** de actos en vía administrativa son competencia de las Diputaciones Forales y no del Estado.

1. Territorios Históricos del País Vasco

La **normativa básica** en que se fundamenta el régimen especial para el País Vasco se contiene en la L 12/2002, por la que se aprueba el **Concierto Económico** con el Estado.

188

Competencias de los Territorios Históricos (L 12/2002 art.1, 3 y 4) Las instituciones competentes de estos Territorios Históricos -en concreto, las Diputaciones Forales-, pueden mantener, establecer y regular dentro de su territorio su régimen tributario.

190

La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponde a las respectivas Diputaciones Forales. Asimismo, para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentan las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado.

Los Territorios Históricos deben seguir los siguientes **criterios generales de armonización fiscal** en la elaboración de la normativa tributaria:

1. Se han de adecuar a la LGT en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el Concierto Económico.
2. Han de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.
3. Deben respetar y garantizar la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.
4. Han de utilizar la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en Territorio Común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.

El Estado y las Diputaciones Forales, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se deben facilitar mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción. De acuerdo con este **principio de colaboración**, ambas Administraciones:

- a. Se deben facilitar, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen.
- b. Los servicios de inspección han de preparar planes de inspección conjunta.
- c. Las instituciones competentes de los Territorios Históricos deben comunicar al Ministerio de Hacienda, con la debida antelación a su entrada en vigor, las normas fiscales que dicten o sus proyectos respectivos, y el citado Ministerio debe practicar idéntica comunicación a dichas instituciones.
- d. El Estado debe arbitrar los mecanismos que permitan la colaboración de las instituciones del País Vasco en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto Económico.
- e. El Estado y las instituciones del País Vasco han de arbitrar los procedimientos de intercambio de información que garanticen el adecuado cumplimiento de los Tratados y Convenios internacionales del Estado y, en particular, de la normativa procedente de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa y asistencia mutua.

192 Competencias exclusivas del Estado [L 12/2002 art.5] Constituyen competencias exclusivas del Estado:

- 1) La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los **derechos de importación** y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el IVA.
- 2) La alta inspección de la **aplicación del Concierto Económico**, a cuyo efecto los órganos del Estado encargados de la misma han de emitir anualmente, con la colaboración del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación.

194 Competencias forales respecto al IRPF [L 12/2002 art.6] Las competencias se rigen por la L 12/2002, lo que implica que el IRPF tiene el carácter de **tributo concertado** de normativa autónoma (para el resto de las Comunidades, el IRPF es un tributo estatal parcialmente cedido por el Estado).

Su **exacción** corresponde a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Si los contribuyentes integrados en una **unidad familiar** tienen su residencia habitual en **territorios distintos** y optan por la tributación conjunta, es competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad familiar con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa.

Precisiones Para un estudio más detallado de las **diferencias** de la normativa foral respecto a la regulación del IRPF en territorio común, ver nº 200 Memento Fiscal Foral 2020.

2. Comunidad Foral de Navarra

210 En virtud de su régimen foral, Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. Tal potestad ha sido históricamente ejercida por la Comunidad Foral y, actualmente, se halla expresamente recogida en la LO 13/1982 art.45.

Las relaciones tributarias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se ordenan y regulan por el **Convenio Económico** (L 28/1990).

El sistema tributario que establezca Navarra debe respetar las **competencias** que, conforme a lo dispuesto en el Convenio, correspondan al Estado, los Tratados o Convenios internacionales suscritos por el Estado, el principio de solidaridad, las instituciones, competencias y facultades del Estado inherentes a la unidad constitucional, así como los criterios generales de armonización fiscal (L 28/1990 art.2).

Con independencia de las normas referidas al IRPF, los **criterios generales de armonización** que debe respetar Navarra en la elaboración de la normativa tributaria, son los siguientes (L 28/1990 art.7):

- a) Adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos.
- b) Establecimiento y mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente no inferior a la existente en el resto del Estado.
- c) Respeto y garantía de la libertad de circulación y establecimiento de las personas y de la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios.
- d) Utilización de la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en Territorio Común, sin perjuicio de un mayor desglose.

Competencias exclusivas del Estado (L 28/1990 art.3) Corresponde, en todo caso, al Estado la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los **derechos de importación** y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el IVA. Queda siempre a salvo la **alta inspección** del Estado, en garantía de las facultades que se le reservan en el Convenio Económico. **212**

Facultades y prerrogativas de la Hacienda Tributaria de Navarra (L 28/1990 art.4) Para la exacción, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los **tributos propios** de la Comunidad Foral, su Hacienda pública ostenta las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda pública del Estado. **214**

Competencias respecto al IRPF De manera similar al País Vasco, Navarra tiene potestad normativa sobre el IRPF solo limitada por el respeto a las **normas de armonización** previstas en el Convenio Económico, que obligan a respetar y garantizar la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, así como respetar el principio de solidaridad (L 28/1990 art.7). Navarra dispone de **autonomía normativa** respecto al IRPF, con competencias amplias para regular el IRPF que se aplica a los **residentes** en esta Comunidad, definidos de manera similar a como lo hace la LIRPF (DFLeg Navarra 4/2008). **215**

Precisiones Para un estudio en detalle de las **diferencias** entre la normativa navarra y la del territorio común respecto del IRPF, ver nº 6010 s. Memento Fiscal Foral 2020.

D. Tratados y convenios internacionales

(LIRPF art.5)

Necesidad de los convenios internacionales El desarrollo de las relaciones comerciales, financieras y culturales entre los Estados implica la búsqueda de soluciones que permitan **evitar la doble imposición internacional**. Cada Estado elabora de modo soberano su legislación fiscal y, en términos generales, esta superposición de soberanías fiscales conduce en ocasiones a gravar dos veces la misma renta en una misma persona, lo cual supone un obstáculo para el progreso de las transacciones internacionales. Así, la normativa del IRPF prevé que las personas que tienen su residencia habitual en España han de ser gravadas por la totalidad de la renta que obtengan (renta mundial), con independencia del lugar donde se hubiese producido y de cualquiera que sea la residencia del pagador (LIRPF art.2). **225**

Dado que es posible que esas rentas de fuente extranjera hayan tributado previamente en el país de donde provienen, parece deseable que la situación fiscal de los contribuyentes que ejercen actividades en otros países, cualquiera que sea su naturaleza -comerciales, industriales, profesionales, del trabajo o financieras-, sea clarificada, unificada y garantizada.

En consecuencia, los convenios para evitar la doble imposición (**CDI**) son tratados internacionales que contienen, en particular, medidas para evitar los supuestos de doble imposición.

- 228 Primacía de los convenios internacionales sobre el derecho interno** (LIRPF art.5) Los tratados y convenios internacionales, una vez publicados oficialmente en España, forman **parte del ordenamiento interno** y sus disposiciones solo pueden ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional (Const art.96). Estas normas son de aplicación cuando se haya producido su **publicación** íntegra en el Boletín Oficial del Estado (CC art.1.5), y sus disposiciones **prevalecen** sobre la normativa nacional. De esta forma, las normas del impuesto se aplican siempre respetando los compromisos que el Estado asume en el desarrollo de las relaciones internacionales, según cómo hayan quedado precisados en los convenios y tratados internacionales ratificados por España. Aunque del IRPF se ha desgajado la tributación de los no residentes, que pasa a incorporarse en su propia Ley (LIRNR), cuyas normas son aplicables sin perjuicio de los convenios y tratados internacionales, fundamentalmente los CDI suscritos por España, las normas internacionales también afectan a los contribuyentes por el IRPF que ejercen actividades y obtienen rentas en **otros países**.
- 230 Clases de tratados y convenios internacionales** Para contemplar de forma integral la fiscalidad de las personas residentes y de las no residentes en España, es necesario considerar -además de la legislación interna en materia del IRPF, IRNR e IP- los diferentes tratados y convenios internacionales que tiene **suscritos y en vigor** el Estado español. Los tratados que inciden directamente en el ámbito tributario español son:
- Convenios para evitar la doble imposición** (CDI), y prevenir la evasión fiscal, de carácter bilateral, suscritos con otros Estados. Pueden versar sobre las siguientes materias:
 - impuestos sobre la renta (IRNR, IRPF e IS) y sobre el patrimonio (nº 244 s.);
 - específicos sobre rentas procedentes de la navegación marítima y aérea (ver nº 7963 Memento Fiscal 2020); y
 - específicos sobre herencias (ver nº 7961 Memento Fiscal 2020).
 - Tratados o convenios multilaterales** de los que España sea parte, que afectan al ordenamiento jurídico tributario español.
 - Acuerdos suscritos con organismos internacionales** que, aun tratando materias distintas, contienen disposiciones que afectan al ámbito fiscal -como el Convenio de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares de 1961 y 1963 (nº 235)- o **bilaterales** -como los que regulan las relaciones entre España y las Organizaciones Internacionales con domicilio en España, los que regulan la tributación de los funcionarios de la Unión Europea, del IRELA, etc., que suelen dejar exentas las retribuciones que estos organismos pagan a sus funcionarios en España-.
 - Acuerdos de intercambio de información** tributaria.
- Asimismo, en el ámbito del Derecho internacional, se conocen otros muchos supuestos en los que se contienen **beneficios fiscales** dirigidos a facilitar el desarrollo de esfuerzos conjuntos de interés para la comunidad internacional, pero no es posible aquí su enumeración debido a la enorme casuística. Suelen firmarse con ocasión de la creación de organizaciones internacionales -como la ONU o la OTAN-, o cuando se acuerda la colaboración multilateral o bilateral, en relación con los más diversos ámbitos de interés recíproco.
- Precisiones** Por **tratado** se entiende todo acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos comunes, cualquiera que sea su denominación particular (Convención de Viena art.2.1.a). Las **denominaciones** bajo las que aparecen los tratados son diversas, destacando además de la propia de tratado, las de convenio, acuerdo, protocolo, convención, concordato, etc.
- 235 Convenios de Viena de relaciones diplomáticas y consulares** Tanto el Convenio de Viena de Relaciones Diplomáticas como el Convenio de Viena de Relaciones Consulares son tratados internacionales cuyo objeto es facilitar el desarrollo de las relaciones internacionales entre los Estados. En base a un principio de cortesía internacional, se establecen determinadas **exenciones** fiscales. Estos beneficios corresponden al Estado acreditante de delegaciones en el extranjero y se concretan en favor de sus representantes diplomáticos y consulares.
- 238 Tratados internacionales que incorporan cláusulas fiscales** En el cuadro adjunto se relacionan los principales tratados concluidos por España con distintos organismos internacionales, la Santa Sede y EEUU. Su **contenido** no es puramente fiscal -a excepción de alguno de los firmados con la Santa Sede- sino que se refiere a cuestiones diversas, entre las que se incluyen aspectos tributarios tendentes a facilitar la actividad del organismo en cuestión y garantizar la independencia de sus funcionarios y empleados.

Tratados	BOE
Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas	24-1-68
Convención de Viena sobre relaciones consulares	6-3-70
Acuerdo multilateral entre Autoridades competentes para el intercambio de informes país por país	29-9-17
Santa Sede:	
- Acuerdo sobre Asuntos Económicos	15-12-79
- Acuerdo aplicación IS a entidades eclesiásticas	9-5-81
- OM 23-4-1981 sobre plazo presentación declaraciones del IS	9-5-81
- ResolDGT 29-5-1981 instrucciones presentación declaraciones IS e IRPF	2-7-81
Agencia Espacial Europea	13-1-81
	20-7-12
Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal	8-11-10
Asociación Internacional de Desarrollo	22-9-60
Asociación Internacional del Transporte Aéreo (IATA)	3-7-09
Autoridad Internacional de Fondos Marinos	10-6-03
Banco Africano de Desarrollo (L 20/1983)	1-12-83
Banco Asiático de Desarrollo (L 44/1985)	24-12-85
Banco Interamericano de Desarrollo	2-11-76
	2-7-12
Banco Centroamericano de Integración Económica	7-2-05
Banco Mundial (Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento)	13-9-58
Centro Astronómico Hispano-alemán	19-6-73
	1-8-73
Centro Europeo de Previsiones Meteorológicas	13-3-76
Comunidad Europea:	
- Ratificación del Tratado de Adhesión	1-1-86
- Privilegios e inmunidades: Protocolo anejo al Tratado de 8-4-65	
- Banco Europeo de Inversiones: Protocolo anejo al Tratado de 8-4-65	
Consejo de Europa:	
- Instrumento de Adhesión	1-3-78
- Privilegios e inmunidades	14-7-82
Consejo Oleícola Internacional (Privilegios e Inmunidades)	25-4-63
Corporación Andina de Fomento	1-11-02
Corporación Financiera Internacional	23-12-81
Corporación Interamericana de Inversiones	11-1-86
Consejo Internacional del Estaño	17-2-77
Energía Atómica:	
- Privilegios e inmunidades del Organismo Internacional	26-2-58
- Empresa común europea para el ITER	19-9-07
- Eurodif	25-8-82
EE.UU.:	
- Convenio defensa mutua y ayuda económica	2-10-53
- Estación de seguimiento vehículos espaciales	17-2-64
- Estatuto fuerzas armadas de los EE.UU. en España	20-5-83
- Acuerdo para el intercambio de informes país por país	20-5-83
Fondo Monetario Internacional:	
- Adhesión de España (DL de 4-6-58)	10-7-58
- Aceptación 2ª Enmienda al Convenio Constitutivo	22-12-78
Instituto Internacional del Algodón	23-1-80
Naciones Unidas:	
- Fondo Especial de las Naciones Unidas	20-1-66
- Privilegios e inmunidades de los Organismos especializados de las Naciones Unidas ..	25-11-74
- Centro de Información en España	13-7-85
- Fondo de Naciones Unidas para la Infancia	21-11-59
- Fondo de desarrollo de las Naciones Unidas para la mujer	29-5-06
- Fondo de Población de Naciones Unidas	6-4-06
- Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo	1-2-06
- Instituto Internacional para la Alianza de Civilizaciones (Universidad de las Naciones Unidas)	18-9-10
Oficina de Educación Iberoamericana	14-11-66
Organización Europea de Investigación Espacial	18-1-69