

MEMENTO PRÁCTICO FISCAL

es una obra colectiva,
realizada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Francis Lefebvre

Colaboraron en esta edición: Bengochea Sala, José María; Carmona Fernández, Néstor; De Miguel Monterrubio, Manuel; Delmas González, Francisco; Juan Lozano, Ana M^a; López-Santacruz Montes, José Antonio; Montero Luna, Juan; Rodríguez Villar, Cristina; Ruiz González, Luis Javier; Sánchez Gallardo, Francisco Javier.

Colaboraron en ediciones anteriores: Alberruche Herraiz, Amparo; Alonso Fernández, Felipe; Azpeitia Gamazo, M.^a Antonia; Bengochea Sala, José María; Carmona Fernández, Néstor; Collado Yurrita, Miguel Ángel; Cosmen Matesanz, Eduardo; De Miguel Monterrubio, Manuel; Delmas González, Francisco; Cayuela, M.^a Carmen; González Miranda, Isabel; González-Rossell López, Antonio; Hernando Polo, Begoña; Hornillos Uzquiza, Fernando; Juan Lozano, Ana M^a; Laquidain Hergueta, Antonio; Linares Sáez, M.^a Dolores; López Carbajo, Juan Manuel; López Castañares, Ricardo; López Jorrín, Soledad; López-Santacruz Montes, José Antonio; López-Tello y Díaz Aguado, Luis; Martínez Blasco, Fernando; Monreal Lasheras, Alberto; Montero Luna, Juan; Orón Moratal, Germán; Pérez-Fadón Martínez, Javier; Pérez Campanero, José Luis; Pérez Rodilla, Gerardo; Plaza Salazar, José Ramón; Rodríguez Villar, Cristina; Roldán Centeno, Elena; Ruiz González, Luis Javier; Ruiz Toledano, José Ignacio; Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio; Sánchez Pérez, Manuel; Sánchez-Blanco Codorníu, Enrique; Seijo Pérez, Fco. Javier; Serrano Gutiérrez, Ángel; Serrano Sobrado, José Antonio; Sotres Menéndez, Raúl; Tello Bellosillo, Javier; Ucelay Sanz, Ignacio; Velázquez Cueto, Francisco; Vidart Aragón, Jesús S.; Villar Ezcurra, Cristina; Villar Ezcurra, Marta.

© FRANCIS LEFEBVRE

LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.

Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00. Fax: 91 210 80 01

www.eff.es

Precio: 174,72 € (4% IVA incluido)

ISBN: 978-84-17544-56-0

ISSN: 1137-2036

Depósito legal: M-7063-2019

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. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

MEMENTO **PRÁCTICO**
FRANCIS LEFEBVRE

Fiscal

2019

Actualizado a 15 de febrero de 2019



Plan general

Número
marginal

PARTE 1ª IMPUESTOS DIRECTOS

| | |
|------|---|
| 1 | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| 20 | Ambito de aplicación. Hecho imponible. Atribución de rentas. Tributación familiar |
| 350 | Métodos de determinación de la base imponible y elementos temporales |
| 450 | Rendimientos de trabajo personal |
| 840 | Rendimientos de capital: normas comunes |
| 860 | Rendimientos de capital inmobiliario |
| 970 | Rendimientos de capital mobiliario |
| 1320 | Rendimientos de actividades económicas |
| 1700 | Ganancias y pérdidas patrimoniales |
| 2170 | Cesión de derechos de imagen |
| 2190 | Liquidación: determinación de bases y cuotas |
| 2730 | Gestión del impuesto |
| 2880 | Impuesto sobre el Patrimonio |
| 3160 | Impuesto sobre Sociedades |
| 3180 | Ámbito de aplicación |
| 3310 | Base imponible |
| 4860 | Compensación de pérdidas |
| 4965 | Tipo de gravamen y cuota íntegra |
| 5000 | Deducciones por doble imposición |
| 5240 | Bonificaciones |
| 5275 | Deducción por inversiones |
| 5590 | Gestión del impuesto |
| 5850 | Regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades |
| 5860 | Colaboración empresarial (agrupaciones y UTES) |
| 5992 | Sociedades y fondos de capital-riesgo |
| 6012 | Sociedades de desarrollo industrial regional (SODI) |
| 6020 | Instituciones de inversión colectiva |
| 6095 | Consolidación fiscal (grupos) |
| 6330 | Fusiones, escisiones, aportaciones, canje de acciones |
| 6555 | Minería |
| 6595 | Investigación y explotación de hidrocarburos |
| 6640 | Empresas de reducida dimensión |
| 6760 | Contratos de arrendamiento financiero |
| 6810 | Entidades de tenencia de valores extranjeros |

Número marginal

| | |
|------|--|
| 6892 | Comunidades titulares de montes vecinales en mano común |
| 6910 | Entidades navieras en función del tonelaje |
| 6945 | Cooperativas |
| 7075 | Sociedades agrarias de transformación (SAT) |
| 7085 | Sociedades laborales |
| 7095 | Sociedades de garantía recíproca |
| 7105 | Reconversión y reindustrialización |
| 7110 | Actualización de balances |
| 7150 | Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI) |
| 7330 | Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas |
| 7410 | Entidades deportivas |
| 7440 | Transparencia fiscal internacional |
| 7550 | Impuesto sobre la Renta de no Residentes |
| 7900 | Convenios y tratados internacionales |
| 8180 | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| 8200 | Cuestiones comunes |
| 8280 | Herencia, legado y otros títulos sucesorios |
| 8690 | Donación y negocios equiparables |
| 8900 | Contrato de seguros sobre la vida |
| 8970 | Gestión del impuesto |

| |
|--------------------------------------|
| PARTE 2ª IMPUESTOS INDIRECTOS |
|--------------------------------------|

| | |
|-------|--|
| 9090 | Impuesto sobre el Valor Añadido |
| 9112 | Campo de aplicación |
| 9135 | Hecho imponible |
| 9255 | Exenciones |
| 9370 | Lugar de realización |
| 9500 | Sujeto pasivo |
| 9540 | Repercusión |
| 9565 | Devengo |
| 9610 | Tráfico internacional |
| 10070 | Base imponible |
| 10140 | Tipo impositivo |
| 10270 | Deducciones y devoluciones |
| 10530 | Regímenes especiales |
| 10970 | Obligaciones formales |
| 11020 | Gestión del impuesto |
| 11110 | Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados |
| 11130 | Reglas generales |
| 11270 | Transmisiones patrimoniales onerosas |

Número marginal

| | |
|-------|--|
| 11560 | Operaciones societarias |
| 11670 | Actos jurídicos documentados |
| 11920 | Gestión del impuesto |
| 11990 | Impuesto sobre las Primas de Seguros |
| 12040 | Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte |

PARTE 3ª IMPUESTOS Y RECARGOS NO ESTATALES. TASAS. TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO

| | |
|-------|---|
| 12170 | Impuestos locales |
| 12750 | Impuestos y recargos de las Comunidades Autónomas |
| 12790 | Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla |
| 12850 | Tasas |
| 12900 | Tributos sobre el juego |

PARTE 4ª PROCEDIMIENTO

| | |
|-------|----------------------------------|
| 13020 | Tributos. Previsiones generales |
| 13040 | Aplicación de los tributos |
| 13280 | Gestión tributaria |
| 13390 | Inspección de los tributos |
| 13600 | Recaudación tributaria |
| 14160 | Infracciones y sanciones |
| 14470 | Recursos y reclamaciones |
| 14720 | Recuperación de ayudas de Estado |

PARTE 5ª OBLIGACIONES FORMALES

| | |
|-------|---|
| 14800 | Facturas |
| 14930 | Número de Identificación Fiscal |
| 15010 | Declaración censal |
| 15090 | Declaración anual de operaciones con terceros |

PARTE 6ª ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y MECENAZGO

| | |
|-------|--|
| 15160 | Entidades sin fines lucrativos y mecenazgo |
|-------|--|

15380 PARTE 7ª ANEXOS**PARTE 8ª TABLA ALFABÉTICA**

Abreviaturas

| | |
|---------------|--|
| AEAT | Agencia Estatal de Administración Tributaria |
| AN | Audiencia Nacional |
| AP | Audiencia Provincial |
| AT | Audiencia Territorial |
| CAU | Código Aduanero de la Unión (Rgto UE/952/2013) |
| 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 |
| DGIFT | Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria |
| DGT | Dirección General de Tributos |
| Dir | Directiva |
| DL | Decreto Ley |
| DLeg | Decreto Legislativo |
| EDJ | El Derecho Jurisprudencia |
| IAE | Impuesto sobre Actividades Económicas (RDLeg 1175/1990; RDLeg 1259/1991) |
| IBI | Impuesto sobre Bienes Inmuebles |
| ICIO | Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras |
| IIEE | Impuestos Especiales (L 38/1992) |
| IIVTNU | Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana |
| IMT | Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte |
| Inf | Informe |
| Instr | Instrucción |
| IPREM | Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples |
| IPS | Impuesto sobre las Primas de Seguros |
| IPSI | Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla |
| IVTM | Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica |
| JCA | Juzgado de lo Contencioso-Administrativo |
| L | Ley |
| LCon | Ley Concursal (L 22/2003) |
| LGP | Ley General Presupuestaria (L 47/2003) |
| LGT | Ley General Tributaria (L 58/2003) |
| LHL | Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004) |
| 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) |
| LJCA | Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998) |
| LO | Ley Orgánica |
| LPAC | Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015). |

| | |
|-----------------|--|
| LRJSP | Ley de Régimen Jurídico del Sector Público (L 40/2015). |
| MH | Ministerio de Hacienda |
| OM | Orden Ministerial |
| PGC | Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007) |
| RD | Real Decreto |
| RDL | Real Decreto Ley |
| RDLeg | Real Decreto Legislativo |
| redacc | redacción |
| Resol | Resolución |
| RGGI | Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007) |
| RGR | Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005) |
| RGRV | Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005) |
| Rgto Fac | Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012) |
| 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) |
| RISD | Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RD 1629/1991) |
| RITP | Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RD 828/1995) |
| RIVA | Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992) |
| RSAN | Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004) |
| TCJ | Tribunal de Conflictos Jurisdiccionales |
| TCo | Tribunal Constitucional |
| TEAC | Tribunal Económico-Administrativo Central |
| TIVA | Territorio de aplicación del IVA |
| TJUE | Tribunal de Justicia de la Unión Europea |
| TS | Tribunal Supremo |
| TSJ | Tribunal Superior de Justicia |
| UE | Unión Europea |



En la primera parte del **MEMENTO** se estudian:

- el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** (IRPF): nº 1 s.;
- el **Impuesto sobre el Patrimonio** (IP): nº 2880 s.;
- el **Impuesto sobre Sociedades** (IS): nº 3160 s.;
- el **Impuesto sobre la Renta de no Residentes** (IRNR): nº 7550 s.;
- el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (ISD): nº 8180 s.

Todos ellos integran el bloque fundamental de impuestos directos de nuestro sistema tributario, siendo, como es obvio, muy dispar su importancia y ámbito de aplicación efectivo.

CAPÍTULO I

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1

| | |
|---|------|
| 1. Ámbito de aplicación | 20 |
| 2. Métodos de determinación de la base imponible y elementos temporales | 350 |
| 3. Trabajo personal | 450 |
| 4. Rendimientos de capital: normas comunes | 840 |
| 5. Rendimientos de capital inmobiliario | 860 |
| 6. Rendimientos de capital mobiliario | 970 |
| 7. Actividades económicas | 1320 |
| 8. Ganancias y pérdidas patrimoniales | 1700 |
| 9. Derechos de imagen | 2170 |
| 10. Proceso de liquidación. Integración y compensación. Tarifas. Dedicaciones | 2190 |
| 11. Gestión del impuesto | 2730 |

2

MIRPF
nº 55 s.,
95 s.

El IRPF es un tributo de carácter **directo** y naturaleza **personal**. Son algunas de sus características (LIRPF art.1, 2 y 15):

1º 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.

2º 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. Su determinación se efectúa, normalmente, con carácter anual, mediante la aplicación de normas específicas para cada categoría de renta.

3º Una vez determinados los rendimientos, las ganancias o pérdidas patrimoniales y las imputaciones de rentas, todos ellos se integran y compensan para el cálculo de las **bases imponibles**.

4º El IRPF no somete a tributación las rentas que no excedan del **mínimo personal y familiar** que resulte de aplicación. Este mínimo se somete técnicamente a gravamen a tipo cero, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares obtienen el mismo ahorro.

5º El IRPF se configura como un **impuesto dual**, ya que establece dos tipos de rentas y bases imponibles con tributación muy diferenciada: la base imponible general y la del ahorro. La progresividad del IRPF se produce, fundamentalmente, en la **base general**, que se grava con una tarifa con tipos crecientes, en función de la base liquidable del contribuyente. Dicha progresividad intenta paliarse, en los casos de tributación conjunta de la unidad familiar, no mediante la aplicación de otra tarifa, sino por el establecimiento de unas reducciones específicas en la base imponible. La tarifa tiene un tramo estatal y otro autonómico; este último puede ser distinto para cada Comunidad Autónoma.

Por su parte, la **base del ahorro** se somete también a una escala, si bien con menos tipos.

6º Como en la práctica totalidad de los impuestos estatales, en el IRPF rige el sistema de **autoliquidación** por el contribuyente, sin perjuicio de las facultades de la Administración tributaria para su comprobación e investigación.

Precisiones 1) La **regulación básica** del IRPF se encuentra en la L 35/2006 (LIRPF); en su Reglamento, aprobado por RD 439/2007 (RIRPF); y en las Órdenes Ministeriales que regulan cada año la modalidad de estimación objetiva por signos, índices o módulos para pequeños empresarios.

2) La L 22/2009 regula el actual **sistema de financiación de las CCAA** de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, elevando el **porcentaje de cesión** del IRPF al 50% y admitiendo que las CCAA asuman competencias normativas sobre: el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, la escala autonómica aplicable a la base liquidable general y ciertas deducciones en la cuota íntegra autonómica (LIRPF art.3).

SECCIÓN 1

Ámbito de aplicación. Hecho imponible

| | |
|---------------------------------|-----|
| I. Ámbito de aplicación | 25 |
| II. Hecho imponible | 85 |
| III. Atribución de rentas | 270 |
| IV. Tributación familiar | 305 |

20
MIRPF
nº 150 s.,
640 s.

I. Ámbito de aplicación

(LIRPF art.4 y 5)

| | |
|--------------------------|----|
| A. Territorialidad | 30 |
| B. Ámbito personal | 35 |

25
MIRPF
nº 150 s.

A. Territorialidad

(LIRPF art.4 y 5)

El IRPF se aplica en todo el territorio español. Con ello se designa el territorio peninsular, las Islas Baleares, las Islas Canarias, Ceuta y Melilla y sus dependencias.

La organización territorial del Estado en CCAA y el diferente grado de reconocimiento de competencias tributarias, obliga a entender lo afirmado sin perjuicio de los **regímenes tributarios forales** de Concerto (territorios históricos del País Vasco; ver nº 200 s. Memento Fiscal Foral 2019) y Convenio (Comunidad foral de Navarra; ver nº 6010 s. Memento Fiscal Foral 2019). Por otra parte, las CCAA tienen competencias normativas en lo que se refiere al mínimo personal y familiar, tarifas y deducciones en la cuota, bajo determinados requisitos y en relación con las personas físicas con residencia habitual en la respectiva Comunidad. En consecuencia, se debe tener en cuenta la normativa estatal (que sigue regulando la gran mayoría de los aspectos del impuesto) y también la normativa que, en relación a las citadas materias, haya aprobado la Comunidad Autónoma en la que se resida.

Además, la posible existencia de situaciones de doble imposición internacional exige condicionar todo lo anterior 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.).

30
MIRPF
nº 155 s.,
170 s.,
185 s.,
225 s.

Precisiones Por lo que se refiere a **Ceuta y Melilla**, no cabe hablar de régimen diferenciado por razón del territorio, tan sólo debe reseñarse la existencia de un incentivo específico en relación con las rentas allí obtenidas (nº 2515 s.).

B. Ámbito personal

(LIRPF art.8 s.)

El IRPF somete a gravamen a:

- Las personas físicas que tengan su residencia habitual en **territorio español** (nº 42), con independencia de su nacionalidad, si bien existen algunas excepciones (nº 50 y nº 52).

- Excepcionalmente, los residentes en el **extranjero** que se hallen en las situaciones expuestas en el nº 48 y los que cambien su residencia a un paraíso fiscal en determinadas condiciones (nº 42).

El IRPF grava la totalidad de la renta obtenida, con independencia del lugar donde se haya producido y de la residencia del pagador.

35
MIRPF
nº 300 s.

Precisiones **1)** Las personas físicas que **no** tienen su **residencia habitual** en España no están sometidas al IRPF. En su lugar, se someten a un impuesto similar, el IRNR, quedando obligadas a tributar en este último por los rendimientos, ganancias patrimoniales e imputaciones de renta producidos en territorio español (ver nº 7550 s.).

2) No es posible que un no residente opte por declarar como residente, sino que debe tributar de acuerdo con sus normas específicas (DGT 31-7-92). No obstante, respecto a la opción de tributación por el IRPF para **residentes de la UE** o del EEE, ver nº 7580 s.

3) Por otro lado, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su **desplazamiento a territorio español**, pueden optar por tributar por el IRNR, manteniendo su condición de contribuyentes del IRPF, siempre que se cumplan ciertos requisitos, cuyo análisis se efectúa en nº 65 s.

42
MIRPF
nº 325 s.

Residencia habitual (LIRPF art.8 y 9; LGT art.48) Es la noción de residencia habitual la que motiva la condición de contribuyente por este impuesto, con la salvedad de las posibles reglas especiales de convenios o tratados internacionales (nº 7900 s.).

En este sentido, se entiende que el contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando concorra cualquiera de las dos circunstancias siguientes:

a) Que permanezca **más de 183 días**, durante un año natural, en territorio español (no se exige que sean consecutivos, por lo cual pueden ser alternos, pero deben computarse independientemente por cada año natural).

Las **ausencias esporádicas** del contribuyente se consideran como permanencia en España, salvo que aquél acredite su residencia fiscal en otro país.

En el supuesto de territorios o países calificados como **paraísos fiscales**, la Administración tributaria puede exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

Para la determinación del período de permanencia en territorio español no se computan las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de **colaboración cultural o humanitaria**, a título gratuito, con las Administraciones Públicas españolas.

b) Que radique en España el **núcleo principal** o la **base** de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Además, se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el **cónyuge** no separado legalmente y los **hijos** menores de edad que dependan de aquél.

Cuando una persona física de nacionalidad española acredite su **nueva residencia fiscal** en un país o territorio considerado como **paraíso fiscal**, no perderá su condición de contribuyente por el IRPF español ni en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia ni en los cuatro siguientes.

44

Precisiones 1) La ley no define el concepto de **ausencia esporádica**, debiendo entender que abarca las salidas circunstanciales o episódicas al extranjero (vacaciones, motivos profesionales, etc.). La Administración ha interpretado que las ausencias son temporales mientras no se acredite la residencia habitual en otro país y su plazo computa en España para determinar la presencia en nuestro territorio (DGT CV 21-1-16). Las ausencias dejan de ser temporales cuando se acredite mediante **certificado fiscal** que se ha adquirido la residencia en otro Estado (DGT CV 31-5-10; CV 18-7-17). No obstante, el TS 28-11-17, EDJ 252275; 28-11-17, EDJ 252276; 28-11-17, EDJ 252277 ha aclarado el concepto de «ausencia esporádica» indicando que el mismo debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida. Por ello, la permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una **beca de estudios**, no puede considerarse como una ausencia esporádica a efectos de atraer su residencia fiscal a territorio español.

2) No se prueba la residencia fiscal con **tarjetas de residencia o pasaportes** ni con otros documentos no autenticados (TEAC 4-12-98; AN 27-6-02, EDJ 135186).

3) En el caso de que las autoridades fiscales de otros Estados no emitan certificados de residencia fiscal -como ocurre con Arabia Saudí-, para acreditar la residencia se admiten **otros medios de prueba**, tales como los documentos en que conste la fecha de salida del territorio español, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero así como la existencia de datos objetivos en esa relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la prestación de trabajo en otro país, la permanencia en dicho país sea superior a 183 días durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente (DGT CV 4-3-13). El mismo criterio resulta aplicable en el caso de una persona que se desplaza al extranjero para trabajar en un **organismo internacional**, al no expedir las autoridades tributarias del país de destino en estos casos el correspondiente certificado de residencia fiscal (DGT CV 22-12-14).

4) A falta de una definición más precisa, el **núcleo de intereses** del contribuyente puede entenderse como el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios, o desde donde administre sus bienes. Puede asimismo admitirse el lugar en que obtenga la mayor parte de sus rentas (DGT 27-4-92).

5) La Ley presume la residencia española si residen el **cónyuge** no separado legalmente, y además, los **hijos menores**. Presunción que admite prueba en contrario. De esta manera, en el caso de un trabajador desplazado en el extranjero con su mujer e hijos menores residiendo en España, en la medida en que pueda acreditar su residencia fiscal en otro país, solamente podrá ser considerado residente fiscal en España si de forma directa o indirecta tuviera en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos (DGT CV 5-6-15; CV 24-5-16).

6) Los **trabajadores transfronterizos** son contribuyentes por este impuesto cuando tengan su residencia en España. Por ejemplo, empleado de una sociedad domiciliada en Portugal que vive en una vivienda en España y se traslada diariamente a trabajar a Portugal. Reside en España y, por

tanto, es contribuyente (DGT CV 2-11-05; CV 18-2-09; CV 14-5-09). De esta manera, no adquiere la residencia fiscal en España un trabajador que se desplaza diariamente de Andorra a España para trabajar, volviendo a Andorra (lugar en el que puede acreditar que es residente fiscal) al finalizar su jornada laboral (DGT CV 4-4-18). Todo ello sin perjuicio de las reglas especiales que se contengan en los convenios de doble imposición.

7) Si, en un período impositivo, una persona física es residente fiscal en España y, al mismo tiempo, puede ser considerado residente en otro país de acuerdo con la legislación interna de este último, se produce un **conflicto de residencia** entre ambos Estados que debe ser resuelto conforme a lo expuesto en nº 7939 (DGT CV 8-2-16; CV 2-11-17).

Residentes en España según su Comunidad Autónoma (LIRPF art.72; L 22/2009 art.28)

a) Residentes en **País Vasco y Navarra**. De acuerdo con el Concierto y el Convenio con estas Comunidades de régimen foral especial (ver nº 100 s. Memento Fiscal Foral 2019), deben tributar de acuerdo a la normativa foral, aunque respetando las normas de armonización. El criterio que decide la residencia en territorio común o foral es la **permanencia** por más de 183 días durante el año natural.

b) Residentes en las **restantes CCAA**. Se aplica la normativa estatal y, dependiendo de la Comunidad en la que tengan su residencia, la normativa sobre mínimos personales y familiares, tarifas y deducciones que apruebe su Comunidad Autónoma. Tres **criterios** determinan que las personas físicas residentes en España lo sean en el territorio de una u otra Comunidad Autónoma:

- La **permanencia** por más días del período impositivo. A tal fin, se computan las ausencias temporales, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que permanece en el territorio donde se halle su vivienda habitual (nº 2477 s.).
- En defecto del anterior, se consideran fiscalmente residentes donde tengan su principal **centro de interés**, identificado como aquel donde obtenga la mayor parte de las siguientes **rentas**: rendimientos de trabajo, de capital inmobiliario, ganancias patrimoniales derivadas de inmuebles y rendimientos de actividades económicas. Tales rentas se entienden obtenidas donde radique el centro de trabajo, donde esté situado el inmueble, o donde esté situado el centro de gestión de cada actividad empresarial o profesional, respectivamente.
- En defecto de los anteriores, se considera residente en el lugar de su **última residencia** declarada a efectos del IRPF.

Adicionalmente, se establecen diversas cautelas tendentes a impedir cambios artificiales de residencia entre distintas CCAA.

Precisiones Los criterios indicados anteriormente resultan aplicables para determinar la residencia habitual en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla (DGT CV 16-5-17).

Casos particulares. Diplomáticos y funcionarios (LIRPF art.10) Quedan sometidos al IRPF como contribuyentes -es decir, como si tuvieran su residencia habitual en territorio español- las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores que tengan su **residencia habitual en el extranjero** por ser:

- a) Miembros de **misiones diplomáticas** españolas, como jefe de la misión, o como personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios.
- b) Miembros de las **oficinas consulares** españolas, como jefe de la misma, funcionarios o personal de servicios. Se excluyen de esta norma -es decir, no se consideran contribuyentes- los vicecónsules o agentes consulares honorarios y el personal dependiente de estos.
- c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español, como miembros de **delegaciones y representaciones permanentes** acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- d) **Funcionarios en activo** que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático ni consular.

La regla especial, en estos cuatro casos, no actúa si la persona a que se refiere no es funcionario público en activo o titular de cargo o empleo oficial, y fuera residente habitual en el extranjero antes de acceder a alguna de las cuatro condiciones enumeradas.

Tampoco actúa, en ninguno de los cuatro casos, para los cónyuges ni para los hijos menores cuando ya fueran residentes en el extranjero antes de acceder su cónyuge, padre o madre a alguna de las mismas cuatro condiciones.

Precisiones 1) El personal del **Instituto Cervantes** que fuera residente en España y se traslada al extranjero, es contribuyente. Quien residiese en el extranjero en el momento de iniciar la prestación de sus servicios, no lo es (DGT 4-6-96; 21-5-03).

2) El Protocolo sobre privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas no resulta aplicable a la **pareja de hecho** (DGT CV 2-2-17).

46

MIRPF
nº 384

48

MIRPF
nº 348 s.

50
MIRPF
nº 353 s.

Diplomáticos y funcionarios extranjeros destinados en España (LIRPF art.9.2) A título de **reciprocidad**, los extranjeros que sean residentes en España como consecuencia de condiciones análogas a las expuestas en el nº 48, no se consideran contribuyentes por el IRPF.

Ello no excluye, de una parte, su posible tributación como no residentes; de otra, la eventual aplicación de normas específicas derivadas de **tratados internacionales**.

[Precisiones] **1)** Al margen de la regulación específica del IRPF, en aplicación de la **Convención de Viena** sobre relaciones diplomáticas, el personal que no sea español ni tenga su residencia permanente en España está exento del IRPF. Por tanto, los miembros del personal administrativo, técnico o de servicios de una **embajada o consulado extranjero** en España que sean españoles o tengan su residencia habitual en España, son contribuyentes (DGT 7-6-93; 27-10-04; CV 25-3-09).

2) No existe especialidad alguna en el caso de un **cónsul honorario** de un país extranjero en España, de manera que se le considera residente fiscal en España, sin perjuicio de que las retribuciones que perciba de su país por el ejercicio de funciones consulares puedan estar exentas por aplicación de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares art.66 (DGT CV 15-11-16).

52
MIRPF
nº 355

Funcionarios de la Unión Europea (Protocolo 7 sobre privilegios e inmunidades de la UE art.13) No se consideran contribuyentes del IRPF los **funcionarios y otros agentes** de la UE que, por tal condición, establezcan su residencia habitual en España, siempre que tuvieran su residencia fiscal en el momento de entrar al servicio de la Unión en otro Estado miembro. Lo anterior también se aplica al cónyuge en la medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las citadas personas.

[Precisiones] **1)** En sentido contrario, conservan su **residencia fiscal en España** los funcionarios y otros agentes de la UE que, por razón del ejercicio de sus funciones al servicio de la Unión, trasladen su residencia a otro Estado miembro, siempre que fueran residentes fiscales en nuestro país en el momento de entrar al servicio de la Unión. Lo anterior también se aplica al cónyuge en la medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las citadas personas. Como consecuencia de lo anterior, al igual que el resto de contribuyentes, están obligados a presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) (DGT CV 27-10-17).

2) En el caso de un funcionario de la UE que reside en otro Estado miembro, el ejercicio por el **cónyuge** de una actividad profesional determina la inaplicación a este último del Protocolo sobre privilegios e inmunidades y, por tanto, la pérdida de la condición de residente fiscal en nuestro país, sin perjuicio de que pueda volver a convertirse en residente fiscal en España en el momento en que cese en el ejercicio de tal actividad (DGT CV 10-6-16).

3) Al conservar la residencia fiscal en España (por aplicación del art.13 de dicho Protocolo), también se mantiene la **residencia habitual** en la Comunidad Autónoma en la que la tenía establecida en el momento de entrar al servicio de la Unión (DGT CV 9-6-16).

4) Los funcionarios y otros agentes de la UE están exentos de los impuestos nacionales sobre los **sueldos, salarios** y emolumentos abonados por la Unión (Protocolo 7 sobre privilegios e inmunidades de la UE art.12).

54
MPT
nº 3172 s.

Comunicación de cambio de domicilio (LGT art.48.3; RGGI art.17; OM EHA/3695/2007 redacc OM HAC/1416/2018) Los obligados tributarios deben poner en conocimiento de la Administración tributaria el cambio de domicilio mediante declaración expresa a tal efecto.

El cumplimiento de esta obligación, por lo que respecta a las personas físicas, se realiza a través de los siguientes cauces procedimentales:

a) Los empresarios, profesionales y retenedores que deban estar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, están obligados a comunicar el nuevo domicilio fiscal en el plazo de un mes desde que se produzca el cambio, mediante **declaración censal** de modificación (nº 15043 s.).

b) Las personas físicas que no estén en el Censo de Empresarios, Profesionales o Retenedores deben comunicar dicha variación en el plazo de tres meses desde que se produzca, mediante la presentación del **modelo 030**. Si con anterioridad al vencimiento de dicho plazo finalizase el de presentación de la autoliquidación del IRPF (nº 2835 s.), dicho cambio debe comunicarse mediante la presentación del correspondiente modelo de autoliquidación, salvo que se hubiese efectuado con anterioridad.

La **cumplimentación** del modelo se efectúa, con carácter general, de forma individual por cada contribuyente. No obstante, cuando el cambio de domicilio afecte a los dos cónyuges, puede cumplimentarse un único modelo que debe ser firmado por ambos.

El modelo 030 puede presentarse en **impreso**, ante la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente en el momento de la presentación, bien mediante entrega directa o por correo; o por vía **telemática** a través de Internet.

Estos contribuyentes también pueden comunicar a la AEAT su cambio de domicilio mediante **llamada telefónica** al Centro de Atención Telefónica de la Agencia Tributaria, número de teléfono 901 200 345 o a través de **diligencia** formalizada por la Administración tributaria en caso de discrepancia en los datos del domicilio.

Precisiones Respecto al **régimen sancionador** relativo a la no comunicación del domicilio fiscal o del cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas, ver nº 14252.

Régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español (LIRPF art.93 y disp.trans.17º; RIRPF art.113 a 120; OM EHA/848/2008; OM HAP/2783/2015) Las personas físicas que adquieran su **residencia fiscal en España** como consecuencia de su desplazamiento a territorio español (nº 42), pueden **optar** por acogerse a un régimen especial que consiste en tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco siguientes.

65
MIRPF
nº 360 s.

Requisitos (LIRPF art.93) Los contribuyentes que se desplacen a territorio español a partir de **1-1-2015** y los que, habiéndose desplazado con anterioridad a dicha fecha, no optaron por acogerse al régimen transitorio (ver nº 73), deben cumplir los siguientes requisitos:

67

a) Que **no** hayan sido **residentes** en España durante los 10 períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el **desplazamiento** a España se produzca como consecuencia de:

- Un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el RD 1006/1985. Esta circunstancia se considera cumplida cuando se inicia una relación laboral (ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada) o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento es ordenado por el empleador y existe una carta de desplazamiento de este.

- 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 (porcentaje de participación inferior al 25%), nº 4180 s.

c) Que no obtenga **rentas** que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

68

Precisiones **1)** Se considera como **período impositivo** en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español es superior a 183 días (RIRPF art.115).

2) Los contribuyentes que opten por este régimen especial pueden solicitar el **certificado de residencia fiscal en España** (nº 7576), si bien no lo será a efectos del CDI (DGT CV 14-11-17).

3) La aplicación de este régimen especial no resulta en modo alguno incompatible, sino todo lo contrario, con el hecho de que el trabajador se desplace a territorio español como consecuencia de **varios contratos de trabajo** compatibles entre sí, iniciando diferentes relaciones laborales con distintos empleadores (DGT CV 3-2-11). Además, el **cambio del empleador** por el que inicialmente vino a España por otro empleador, o la firma de un **nuevo contrato** con el empleador, no determina la expulsión del régimen especial (DGT CV 28-3-16; CV 4-5-17), pudiendo permanecer un breve período de tiempo en situación de desempleo o inactividad entre el cese de la relación laboral o de administrador que motivó, de forma real y efectiva, el desplazamiento y el comienzo de la nueva relación laboral o de administrador (DGT CV 6-7-17).

En todo caso, debe existir una relación de **causalidad** entre el desplazamiento a España y el inicio de la relación laboral (DGT CV 29-5-18), por lo que el transcurso de un período de tiempo prolongado entre ambos momentos (desplazamiento e inicio de la relación laboral) puede ser un indicio, entre otros factores a considerar, de que no existe dicha relación de causalidad y, por tanto, no resultaría aplicable la opción por la tributación por el IRNR (DGT CV 21-6-16). Por este motivo se ha negado la aplicación de la exención a un trabajador que ya se había desplazado previamente a España para realizar unas prácticas como becario antes de su contratación laboral (DGT CV 18-7-18).

4) El desplazamiento a España tiene que producirse como consecuencia de cualquiera de las dos causas indicadas, esto es, por un contrato de trabajo (DGT CV 8-9-17) o por la adquisición de la condición de administrador de una entidad (DGT CV 5-6-17). De este modo, se puede acoger al régimen especial una persona que se desplace a España como consecuencia de un contrato de trabajo o por la nueva condición de administrador de una entidad, siendo irrelevante que con anterioridad fuera ya **administrador de una entidad española** con una participación superior al 25%, al no ser esta última la causa de su desplazamiento (DGT CV 16-5-17; CV 18-7-17).

5) En cuanto al cumplimiento del requisito de porcentaje máximo de **participación en la entidad** para cuya administración se ha desplazado a España, debe tenerse en cuenta tanto la participación directa como la indirecta en la misma (DGT CV 21-1-16; CV 3-10-17).

6) La percepción de rendimientos derivados de una actividad profesional mediante **establecimiento permanente** situado en territorio español impide la opción por este régimen de tributación (DGT CV 19-4-16).

7) La opción por la tributación por el IRNR no se extiende a los **familiares** que puedan acompañar al trabajador desplazado a territorio español (DGT CV 5-2-14).

8) Al tener el contribuyente acogido al régimen especial su residencia fiscal en España, queda sujeto a tributación por obligación personal en el **ISD**. En consecuencia, si fallece durante la aplicación del régimen, la normativa aplicable sería tanto la normativa estatal al respecto como la legislación dictada por la Comunidad Autónoma en la que acredite su residencia habitual (DGT CV 13-3-15).

9) Al no concurrir en el contribuyente acogido al régimen especial la obligación de tributar en el IRPF por la totalidad de su renta, no está obligado a cumplimentar la declaración informativa sobre **bienes y derechos situados en el extranjero** (modelo 720) (DGT CV 16-1-14). Por otra parte, los periodos impositivos en los que resulte de aplicación dicho régimen no se tienen en cuenta a efectos de la aplicación del impuesto de salida que grava las **ganancias patrimoniales por cambio de residencia** (nº 2126).

10) Es posible **volver a aplicar el régimen** especial tras haber disfrutado anteriormente de él, siempre que en los 10 periodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca su nuevo desplazamiento a territorio español no hubiera sido residente fiscal en España y cumpla el resto de requisitos (DGT CV 19-11-18).

11) No se consideran obtenidas en España las rentas que perciban las personas físicas **no residentes** por los servicios que presten a la entidad organizadora de la final de la **UEFA Champions League 2019 y UEFA EURO 2020** o a los equipos participantes, generadas con motivo de la celebración del anterior acontecimiento, en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en aquella.

Las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de ese acontecimiento pueden optar por tributar por este régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español en los términos y condiciones señalados en nº 67 s. (RDL 27/2018 disp.adic.1ª.2).

69
MIRPF
nº 365

Contenido del régimen (LIRPF art.93.2; RIRPF art.114; OM HAP/2783/2015) La opción por este régimen implica la **determinación de la deuda tributaria** del IRPF exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español con arreglo a las normas establecidas en la LIRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (nº 7675 s.), con las siguientes **especialidades**:

a) No resulta de aplicación lo dispuesto en la LIRNR art.5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14, en relación con los contribuyentes, la residencia fiscal, individualización, responsables, representantes, domicilio fiscal y rentas exentas, respectivamente.

b) La **totalidad de los rendimientos del trabajo** obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entienden obtenidos en territorio español.

A estos efectos, no se entienden obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una **actividad desarrollada con anterioridad** a la fecha de desplazamiento a territorio español, o con posterioridad a la fecha de comunicación de la finalización del desplazamiento a territorio español sin perder la residencia fiscal en dicho ejercicio (nº 77 s.), sin perjuicio de su tributación cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español conforme a lo establecido en la LIRNR.

c) Se gravan acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural (base liquidable), sin que sea posible compensación alguna entre aquellas. La **base liquidable** así calculada se divide en dos partes: la correspondiente a dividendos, intereses y ganancias patrimoniales (LIRNR art.25.1.f) y la correspondiente al resto de rentas.

d) Para la determinación de la **cuota íntegra**, a la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a dividendos, intereses y ganancias patrimoniales (LIRNR art.25.1.f), se le aplican los tipos que se indican en la siguiente escala:

| Base liquidable/Euros | Tipo aplicable/Porcentaje |
|------------------------------|---------------------------|
| Hasta 600.000 | 24 |
| Desde 600.000,01 en adelante | 45 |

A la parte de la base liquidable correspondiente a **dividendos, intereses y ganancias patrimoniales** (LIRNR art.25.1.f), se le aplican los tipos que se indican en la siguiente escala:

| Parte de la base liquidable/ Hasta euros | Cuota íntegra/ Euros | Resto base liquidable/ Hasta euros | Tipo aplicable/ Porcentaje |
|---|-------------------------|---------------------------------------|-------------------------------|
| 0 | 0 | 6.000 | 19 |
| 6.000,00 | 1.140 | 44.000 | 21 |
| 50.000,00 | 10.380 | En adelante | 23 |

71

e) La **cuota diferencial** es el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones del nº 7681. También son deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del IRNR y la deducción por doble imposición internacional aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, con el límite del 30% de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en ese período impositivo.

f) Las **retenciones e ingresos a cuenta** se han de practicar según la normativa del IRNR (nº 7847 s.). No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo es el 24%. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 de euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso es el 45%. En las transmisiones de inmuebles situados en territorio español realizadas por los contribuyentes del IRPF que opten por este régimen especial, existe obligación de retener o ingresar a cuenta el 3% de la contraprestación acordada (nº 7855 s.). El cumplimiento de las obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta se debe realizar mediante los modelos de declaración previstos en el IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (nº 7829 s.).

g) Los contribuyentes que apliquen este régimen están obligados a presentar y suscribir la **declaración** por el IRPF en el **modelo 151** de forma electrónica a través de Internet (OM HAP/2194/2013 art.2.a redacc OM HFP/231/2018), dentro del mismo plazo que en cada ejercicio se apruebe, con carácter general, para la declaración del IRPF (ver nº 2847), sin perjuicio del plazo específico establecido para la domiciliación bancaria del pago de las deudas tributarias resultantes de las declaraciones, que puede realizarse desde el inicio del plazo antes referido hasta el 25 de junio, y coincidiendo los lugares de presentación e ingreso con los señalados en el nº 2843.

Precisiones 1) No está sujeto a tributación el capital rescatado de un **plan internacional de pensiones** ubicado en el extranjero cuyas aportaciones se realizaron con anterioridad a su desplazamiento a territorio español, al no derivarse de un empleo prestado en territorio español, ni ser pagado por una persona o entidad residente (LIRNR art.13.1.d) y, por tanto, no tener la consideración de renta obtenida en territorio español (DGT CV 12-5-16).

2) El porcentaje de retención sobre rendimientos del trabajo es del 24%. No obstante, si las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año exceden de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso es el 45% por lo que, en caso de **varios pagadores** durante el mismo ejercicio, el citado límite de 600.000 euros de retribuciones satisfechas en el año, a efectos de aplicar sobre el exceso el tipo del 45%, se aplica por cada pagador de rendimientos del trabajo de manera independiente (DGT CV 14-2-17).

3) La **deducción por familia numerosa** o personas con discapacidad a cargo (nº 2710 s.) no se aplica a los contribuyentes que tributan conforme a este régimen especial (DGT CV 10-4-17).

Régimen transitorio para contribuyentes desplazados con anterioridad a 1-1-2015 (LIRPF disp.trans.17ª; OM EHA/848/2008; OM HAP/2783/2015) Los contribuyentes que vinieran aplicando el régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español con anterioridad a 1-1-2015, pudieron optar por seguir aplicando dicho régimen hasta su finalización conforme a la **normativa aplicable al mismo vigente en el ejercicio 2014** (LIRPF art.93 y disp.trans.17ª; RIRPF art.113 a 120; según redacción en vigor a 31-12-2014). Si no se ejercitó la opción, se aplica el régimen especial conforme a lo expuesto en el nº 69 s. En este supuesto, los **requisitos** para aplicar el régimen especial son los que resultaron de aplicación en el período impositivo 2014 (ver nº 29.2 Memento Fiscal 2016).

73

De optar por este régimen transitorio, la **determinación de la deuda tributaria** del IRPF se efectúa aplicando la normativa en vigor a 31-12-2014, tributando exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español con arreglo a las normas establecidas en la LIRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (ver nº 7675 s.). En particular, se aplican las siguientes reglas:

75

1) Los contribuyentes tributan de forma separada por cada **devengo** total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

2) La **base liquidable** de cada renta se calcula para cada una de ellas.

3) La **cuota íntegra** se obtiene aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen previstos en la LIRNR a 31-12-2014 (24,75%, con carácter general, 21% para dividendos, intereses y ganancias derivadas de transmisiones).

4) La **cuota diferencial** es el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones del nº 7681. También son deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del IRNR.

5) Las **retenciones e ingresos a cuenta** se han de practicar según la normativa del IRNR, aplicando los tipos de retención vigentes a partir de 2015 (ver nº 7847 s.), resultando de aplicación, por tanto, la obligación de retener o ingresar a cuenta el 3% de la contraprestación acordada en las transmisiones de inmuebles situados en territorio español realizadas por los contribuyentes del IRPF acogidos a este régimen especial (ver nº 7855 s.).

El cumplimiento de las obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta se debe realizar mediante los modelos de declaración previstos en el IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (nº 7829 s.).

6) Los contribuyentes están obligados a presentar y suscribir la **declaración** por el IRPF en el **modelo 150** dentro del mismo plazo que en cada ejercicio se apruebe, con carácter general, para la declaración del IRPF (ver nº 2847) y coincidiendo los lugares de presentación e ingreso con los señalados en el nº 2843. No obstante, si la declaración es a devolver o negativa, se

permite su presentación por correo certificado dirigido a la Delegación o Administración de la AEAT del domicilio fiscal del contribuyente o, en su caso, a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la correspondiente Delegación Especial de la AEAT a la que esté adscrito. Si resulta una cantidad a devolver, la devolución se debe practicar por el procedimiento del nº 2804 s.

77
MIRPF
nº 363

Opción, renuncia o exclusión del régimen [RIRPF art.116 a 119; OM HAP/2783/2015] Tanto la opción como la renuncia o exclusión del régimen especial deben comunicarse a la Administración tributaria mediante la presentación del **modelo 149**. También se utiliza este modelo para comunicar a la Administración tributaria el **fin del desplazamiento** a territorio español, en el caso de que el contribuyente no pierda la residencia fiscal en España en dicho ejercicio, con el fin de que no se entiendan obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con posterioridad a la fecha de presentación de la comunicación.

A) Ejercicio de la opción: se realiza mediante la presentación del modelo 149 en el **plazo** máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, sin que surta efectos la solicitud presentada fuera de dicho plazo (TEAC 30-6-11). Con carácter previo, el contribuyente debe estar incluido en el Censo de Obligados Tributarios, debiendo, en caso contrario, solicitar previamente el alta en dicho Censo mediante la presentación de la declaración censal correspondiente.

Junto a dicho modelo, debe adjuntarse la siguiente **documentación**:

- cuando se inicie una **relación laboral**, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración del contrato de trabajo;

- cuando se trate de un **desplazamiento ordenado por su empleador**, copia de la carta de desplazamiento del empleador, así como un documento justificativo emitido por este en el que se exprese la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración de la orden de desplazamiento;

- cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la adquisición de la condición de **administrador** de una entidad, un documento justificativo emitido por la entidad en el que se exprese la fecha de adquisición de la condición de administrador y que la participación del contribuyente en la entidad no determina la condición de entidad vinculada (nº 4185).

La oficina gestora competente, a la vista de la comunicación de la opción presentada y de la documentación adjunta, expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes al de presentación de la comunicación, un documento acreditativo de haber ejercitado la opción por este régimen especial. Este documento sirve para justificar, ante las personas o entidades obligadas a retener o ingresar a cuenta, su condición de contribuyente por este régimen especial.

No pueden ejercitar esta opción los contribuyentes que se hayan acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo por cambio de residencia (nº 815).

79

B) Renuncia al régimen: se efectúa mediante la presentación del modelo 149 durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la misma deba surtir efectos, adjuntando la copia sellada de la comunicación de datos que debe haber presentado previamente a su retenedor (nº 805).

C) Exclusión del régimen: los contribuyentes que con posterioridad al ejercicio de la opción incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación (nº 65 o nº 73, según proceda) quedan excluidos de dicho régimen y deben presentar el modelo 149 en el **plazo** de un mes desde que se produzca el incumplimiento. La exclusión surte efectos en el período impositivo en que tal incumplimiento se produzca. Asimismo, el contribuyente debe comunicar al **retenedor** la exclusión del régimen en el plazo de diez días, que empieza a contar desde la finalización del plazo de un mes antes señalado de que dispone el contribuyente para comunicar la exclusión a la Administración. Al mismo tiempo, debe presentar a su retenedor la comunicación de datos del nº 805.

Desde el momento en que el contribuyente comunique a su retenedor que ha incumplido las condiciones para la aplicación de este régimen especial, las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán con arreglo a las normas del IRPF, y para el cálculo del **nuevo tipo de retención** habrá que regularizar teniendo en cuenta la cuantía total de las retribuciones anuales (ver nº 793 s.).

D) Fin del desplazamiento a territorio español sin perder la residencia fiscal en España en dicho ejercicio: en este caso, el **plazo** para efectuar la comunicación es de un mes desde que haya finalizado el desplazamiento a territorio español.

Precisiones Los contribuyentes excluidos o que renuncien a este régimen especial no pueden volver a optar por su **aplicación**.

II. Hecho imponible

| | |
|-----------------------|-----|
| A. Delimitación | 90 |
| B. Exenciones | 105 |
| C. No sujeción | 257 |

85
MIRPF
nº 640 s.

El examen del hecho imponible del IRPF -presupuesto fijado por la ley, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria- exige que abordemos, de una parte, su propia **delimitación** y configuración, modulada por una serie de **reglas especiales** que la ley establece (reglas de afectación de elementos, estimación de rendimientos y valoración de operaciones entre partes vinculadas).

De otra parte, hemos de examinar aquellos supuestos de **no sujeción** o de **exención** que, también por voluntad de la ley, suponen que no se ha realizado el hecho imponible o que, habiéndose realizado, no surge la obligación tributaria.

A. Delimitación

Constituye el hecho imponible del IRPF la **obtención de renta** por la persona física, contribuyente del impuesto. Dicha renta se integra por una serie de componentes, que se identifican y cuantifican de acuerdo con las reglas específicas que la ley ha previsto para cada categoría, y se estudian en sus respectivas secciones del Memento.

90
MIRPF
nº 641 s.,
650 s.,
670 s.,
680 s.

| | |
|--|------------|
| Rendimientos de trabajo | nº 450 s. |
| Rendimientos de capital inmobiliario | nº 860 s. |
| Rendimientos de capital mobiliario | nº 970 s. |
| Rendimientos de actividades económicas | nº 1320 s. |
| Ganancias y pérdidas patrimoniales | nº 1700 s. |
| Imputaciones de rentas inmobiliarias | nº 935 s. |
| Imputaciones de rentas por la cesión de derechos de imagen | nº 2170 s. |
| Imputaciones de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional | nº 7440 s. |

La renta, formada por alguno o por todos los componentes citados, se entiende obtenida por el contribuyente en función del **origen o fuente** de la que provenga, con independencia de cuál sea el régimen económico del matrimonio.

Una nota acaba de delimitar el hecho imponible del impuesto: como es lógico, no está sujeta al IRPF la renta que se encuentra sujeta al **ISD** (ver nº 8180 s.).

Elementos patrimoniales afectos (LIRPF art.29) Para la adecuada calificación del hecho imponible en unos casos, y para su cuantificación en otros, resulta decisivo definir con precisión en qué categoría de rentas -de las enunciadas en el nº 90- deben incluirse los rendimientos producidos por los elementos susceptibles de generar rentas de una u otra clase (rendimientos de capital, de actividades, ganancias patrimoniales). A tal fin, la ley fija una serie de criterios que permiten considerar los elementos patrimoniales como afectos a una **actividad empresarial o profesional**. Tales criterios se exponen en el nº 1359 s.

92
MIRPF
nº 760 s.

Presunción de onerosidad (LIRPF art.6.5 y 40) Las prestaciones de bienes, derechos o servicios, susceptibles de generar rendimientos del **trabajo personal** o del **capital**, se consideran retribuidas, salvo prueba en contrario. Así, producidas aquellas prestaciones, la ley presume que se ha generado un hecho imponible, salvo que el contribuyente lo desvirtúe con su actividad probatoria. El valor a considerar, si el contribuyente no puede probar la ausencia de retribución, es el **valor normal de mercado**. Se entiende por tal:

94
MIRPF
nº 685 s.

- en general, la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes; o

• para los **préstamos** y operaciones de captación o utilización de **capitales ajenos**, el resultado de aplicar el tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo (nº 15383).

Si el trabajo o el capital se presta a una **sociedad** con la que se dan relaciones de **vinculación**, no se aplica esta presunción, sino lo expuesto en nº 98.

96

Precisiones 1) Los rendimientos de **actividades económicas** quedan excluidos del ámbito de esta presunción ya que se les aplica su propia regla valorativa (ver nº 1392). En caso de prestación de trabajo o cesiones de bienes y derechos entre miembros de la **unidad familiar**, ver nº 1406.

2) Otras normas específicas de valoración se establecen para el supuesto de **arrendamiento de inmuebles entre parientes** (nº 921), o para determinadas ganancias y pérdidas patrimoniales.

3) No solo cabe la prueba en contrario contra la presunción de onerosidad, sino también respecto a las presunciones establecidas para determinar las **bases tributarias**. Es decir, cabe probar: o bien que el préstamo es gratuito, o bien que su retribución es inferior a la presumida por la ley (valor de mercado) (TS 5-2-97, EDJ 1707).

4) En el caso de presunción de onerosidad, solo cabe **retención** sobre la base de los rendimientos efectivos.

5) Cuando se aplique la presunción, el prestamista debe incluir en su declaración de IRPF los **intereses presuntos** como rendimiento de capital mobiliario (DGT 25-3-99). Los rendimientos valorados de las cantidades prestadas a la sociedad deben **imputarse** al año al que correspondan; es decir, al año en que existe el préstamo y en el que, en condiciones de mercado, nacería el derecho a los rendimientos (DGT 17-5-96).

6) La posible **prueba de la gratuidad** del préstamo debe realizarse conforme a los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho, aceptándose la **contabilidad** (DGT 27-4-94; TS 14-12-94, EDJ 9862; 19-1-96, EDJ 1884) y la **escritura pública** ante notario (DGT 26-7-00; 17-10-00; CV 6-2-15; CV 19-1-17).

Se admite como prueba el **acuerdo del consejo de administración** de la sociedad sobre la gratuidad de prestaciones de trabajo (TS 18-12-95, EDJ 8298).

7) Un **contrato privado** presentado a la oficina liquidadora del ITP y AJD hace prueba de la fecha y no de la gratuidad, que deberá acreditarse por otros medios, sin perjuicio de que el contrato privado pueda considerarse como tal, si las operaciones realizadas por las partes no lo contradicen (DGT 7-7-93; 10-10-03).

8) La constitución a título lucrativo de un derecho real de **usufructo** sobre unos valores mobiliarios es un rendimiento del capital mobiliario derivado de la participación en fondos propios en cualquier tipo de entidad. Se presume retribuido por su valor de mercado, salvo prueba en contrario (DGT 18-9-01).

9) La cesión gratuita de un **inmueble** no genera rendimiento de capital inmobiliario, pero sí se debe imputar la renta inmobiliaria (nº 935 s.) (DGT CV 6-3-15).

98

MIS
nº 2358 s.
MIRPF
nº 700 s.

Operaciones vinculadas (IRPF art.41; LIS art.18) En la valoración del hecho imponible no es indiferente que las partes que establecen una relación económica sean independientes o, por el contrario, medie entre ellas una relación de dominación o dependencia. Cuando se den los requisitos legales, las operaciones se entienden realizadas **-sin posibilidad de prueba en contra-** por su **valor normal en el mercado**, con arreglo a las normas del IS (nº 4180 s.).

En el IRPF se aplican plenamente y sin ninguna excepción los efectos previstos en el IS. Por tanto, los contribuyentes deben aplicar siempre el valor de mercado en sus transacciones con sociedades vinculadas.

La vinculación se da cuando la operación se realiza entre una entidad y:

- sus socios o partícipes (siempre que la participación sea igual o superior al 25%), consejeros o administradores (salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones);
- los cónyuges o personas ligadas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado, de los socios o partícipes, consejeros o administradores;
- los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas pertenezcan a un grupo.

100

Precisiones 1) Para la posibilidad de considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un **socio profesional** persona física a una entidad vinculada, ver nº 4263.

2) La vinculación requiere, en todo caso, la presencia de una sociedad en la operación. Las realizadas entre **personas físicas** no se ven afectadas por la regla de vinculadas, sino por la presunción de onerosidad (nº 94).

3) Para la integración en la renta general de determinados **rendimientos del capital mobiliario** obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios entre partes vinculadas, ver nº 2209.

4) Así como la de onerosidad es una auténtica presunción (iuris tantum), la regla de operaciones vinculadas se ha calificado como una **norma valorativa de obligado cumplimiento** (TEAC 31-5-95) y deben aplicarse los valores de mercado (TS 30-11-89; 26-3-92, EDJ 2924).