

MÓDULO II. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

**Lección 1. Objeto y estructura del impuesto sobre la Renta de las
Personas Físicas**

GUÍA DE ESTUDIO

Violeta Ruiz Almendral

Tiempo estimado de lectura: 1 hora

Lección 1. Objeto y estructura del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	2 -
1. Objeto y características del impuesto	5 -
2. Estructura: el hecho imponible y el concepto de renta.....	6 -
3. Las exenciones en el IRPF.....	11 -
4. Aspectos temporales.....	14 -
4.1. Los criterios generales de imputación temporal	15 -
4.2. Reglas especiales de imputación temporal	16 -
4.3. Imputación en caso de fallecimiento o cambio de residencia	18 -
5. Sujetos pasivos: el contribuyente y la residencia	19 -
5.1. La residencia habitual en territorio español: los criterios del art. 9.1 LIRPF	20 -
5.2. Residencia fiscal y domicilio fiscal	24 -
5.3. Conflictos de doble residencia: las reglas de desempate de los CDI.....	25 -
5.4. Supuestos excepcionales y regímenes especiales	26 -

Lección 1. Objeto y estructura del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Lo primero que debemos hacer al estudiar cualquier impuesto, es localizar tanto la normativa reguladora, ya recogida en el párrafo anterior, como también los datos principales sobre su recaudación general y en detalle. Para ello, debe acudir siempre a fuentes oficiales, como las que se han recogido en otro lugar de este curso.

En este caso, debe examinarse la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, LIRPF) y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, RIRPF) para seguir el estudio de este módulo.

Con diferencia, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es el principal impuesto por recaudación en España, de acuerdo con los mejores datos¹:

Impuesto	2025 (miles de millones)
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	142.466
Impuesto sobre Sociedades	42.266
Impuesto sobre la Renta de No Residentes	5.397
Impuesto sobre el Valor Añadido	99.532
Impuestos Especiales	23.083

¹ Fuente: AEAT. Informes anuales de Recaudación Tributaria. Datos de 2025. https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria.shtml

Es además un impuesto con un altísimo número de contribuyentes (declarantes), lo que hace imprescindible el desarrollo de herramientas específicas de apoyo para que los contribuyentes puedan presentar su autoliquidación, además de un sofisticado sistema de gestión tributaria.

De acuerdo con los datos más recientes², las autoliquidaciones superan los 23 millones. De entre ellas, la gran mayoría se refieren a rendimientos del trabajo, con diferencia la partida más relevante.

Conceptos	Totales
Número liquidaciones	23.987.211
de trabajo	21.882.889
de est. directa	1.990.417
de est. obj. no agric.	322.674
de est. obj. agricola	771.958

En conexión con lo anterior, y examinando la misma fuente de datos, tiene utilidad comprobar la dimensión cuantitativa que tienen los diferentes tipos de renta en el IRPF, considerando los más relevantes cuantitativamente:

Partida	Número declaraciones	Importe	Media (euros)
Rendimientos del trabajo	19.684.567	479.165.245.003	24.342
Rendimientos del capital mobiliario	9.775.317	20.552.717.639	2.103

² Que se corresponden a 2023. Véase AEAT. https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpf/2023/jrubik66fc52f8d7e3273794301612fa285fba4e7d4fb7.html

Bienes inmuebles no afectos a actividades económicas	9.219.596	17.323.415.774	1.879
Rendimientos de actividades económicas	2.960.730	43.897.047.490	14.826

El Tribunal Constitucional ha resaltado este papel central del IRPF en el sistema tributario, fundamentalmente en las SSTC 182/1997, de 28 de octubre; y 19/2012, de 15 de febrero, entre otras muchas.

En el FJ 3 d) de esta segunda se resume así la doctrina constitucional sobre este impuesto:

“Dentro del sistema tributario, el impuesto sobre la renta de las personas físicas se erige en uno de “los pilares estructurales” (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 9; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 7), en una de “las piezas básicas” (SSTC 182/1997, de 20 de octubre, FJ 9; y 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6) o, en fin, en “una figura primordial” (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; 108/2004, de 30 de junio, FJ 8; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 8), a través del cual “se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE” (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 7) y “los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)” (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 9; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 7). Eso sí, la justicia tributaria que reclama el art. 31.1 CE “no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)” (AATC 207/2005, de 10 de mayo, FJ 6; y 222/2005, de 24 de mayo, FJ 7)”.

1. Objeto y características del impuesto

El art. 1 LIRPF describe el IRPF como un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

Es un impuesto personal, porque en la delimitación del hecho imponible juega un papel esencial la persona como centro de imputación del objeto gravado. El impuesto se construye y se entiende en relación con el sujeto que obtiene la renta y no simplemente en conexión con una manifestación objetiva aislada (como sucede con el IVA, por ejemplo).

Es un impuesto periódico. Un aspecto central es la temporalidad; la renta, por definición, se obtiene de manera continuada. Por eso es tan importante delimitar un intervalo temporal dentro del cual considerar producida cada manifestación del hecho imponible. Ese intervalo es el período impositivo, que con carácter general coincide con el año natural (art. 12 LIRPF).

El IRPF es un impuesto calificado como progresivo. Ello es así porque la carga tributaria aumenta de manera más que proporcional al importe de la renta gravada: cuanto mayor es la renta, mayor será también el porcentaje que el contribuyente deba satisfacer.

Es subjetivo, porque su gravamen se modula en función de las circunstancias personales y familiares del contribuyente: edad, grado de discapacidad, número de personas a su cargo, edad y discapacidad de éstas, etc.

Finalmente, y desde 2007, es un impuesto “dual”. En la LIRPF se distinguen dos clases de renta: la renta general y la del ahorro (arts. 44 a 46 LIRPF), a partir de las cuales se construyen dos bases imponibles independientes con sus propias escalas de gravamen. Como se verá, hay una casi total incomunicación entre ambas: las rentas y pérdidas de una y otra base no pueden compensarse libremente entre sí.

○ El IRPF como impuesto *cedido* a las Comunidades Autónomas

Desde el año 1997 el IRPF es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, tal y como establece el art. 3 LIRPF, y en los términos del art. 11.a) de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Esta cesión, estrictamente “delegación” de competencias, en el marco del art. 150.1 de la Constitución, es igual para todas las Comunidades Autónomas del régimen común.

Como se ha resaltado en la jurisprudencia, “los impuestos cedidos son tributos de titularidad estatal, fruto de la potestad tributaria originaria del Estado ex art. 133.1 CE y de su competencia exclusiva sobre “hacienda general” (art. 149.1.14 CE). Por tanto, es el Estado el que establece en la ley orgánica a la que se refiere el art. 157.3 CE “la

regulación esencial de la cesión” (STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3), actualmente recogida en los arts. 10, 11, 19.2 y 20.2, 3 y 5 LOFCA. En las leyes reguladoras del sistema de financiación autonómica, actualmente la Ley 22/2009, complementa y desarrolla ese marco orgánico general, detallando las condiciones y el alcance de la cesión” (STC 186/2021, de 28 de octubre, FJ 2), siendo evidente que “la cesión a las comunidades autónomas no implica “la transmisión de la titularidad sobre el mismo [tributo cedido] o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo” (SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8; 35/2012, de 15 de marzo, FJ 7, y 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 3)” (STC 21/2022, de 9 de febrero, FJ 2).

Ese marco de cesión implica que la regulación estatal del IRPF actúa, en la práctica, como norma de contraste para enjuiciar si las Comunidades Autónomas han desarrollado sus competencias de acuerdo con el marco de la cesión. De manera que, aunque las leyes estatales reguladoras de los tributos cedidos no son parámetro de enjuiciamiento de forma directa, sí pueden serlo por remisión (STC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 3, reiterada en numerosas sentencias posteriores).

Entre las consecuencias prácticas de la cesión, la más evidente es que la cuota tributaria total que paga un mismo contribuyente variará, en ocasiones de manera significativa, en función de la Comunidad Autónoma en que resida.

En la actualidad, en el IRPF las Comunidades Autónomas pueden modificar la escala autonómica, los importes del mínimo personal y familiar y establecer deducciones autonómicas en cuota, entre otros aspectos regulados en la Ley del sistema de financiación.

Para examinar las distintas medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas, es de gran utilidad el Libro Electrónico que publica anualmente el Ministerio de hacienda en su página web³.

El art. 72 LIRPF establece los criterios para determinar la residencia en el territorio de una Comunidad Autónoma, que son, por orden: la permanencia un mayor número de días del período impositivo en su territorio (con presunción a favor de la Comunidad donde se halle la vivienda habitual); en su defecto, el principal centro de intereses económicos; y subsidiariamente, la última residencia declarada.

2. Estructura: el hecho imponible y el concepto de renta

³ Accesible aquí:

<https://www.hacienda.gob.es/es-es/areas%20tematicas/financiacion%20autonomica/paginas/tributacion-autonomica-2026.aspx>
En el capítulo IV se pueden encontrar las medidas en vigor, en un documento que, en la actualidad, tiene más de 500 páginas:
<https://www.hacienda.gob.es/sgfal/financiacionterritorial/autonomica/capitulo-iv-tributacion-autonomica-2026.pdf>

El hecho imponible del impuesto es la obtención de renta por el contribuyente (art. 6.1 LIRPF). La formulación legal es deliberadamente escueta, y debe completarse con su dimensión temporal: el hecho imponible es la obtención de renta por el contribuyente *durante el período impositivo*.

Esta lectura permite capturar el rasgo más característico del IRPF y el que más condiciona su estructura técnica: estamos ante un tributo construido sobre una realidad económica continua. La renta, en efecto, no es un acontecimiento aislado, sino un flujo continuo. A diario se devengan salarios, intereses, se generan plusvalías latentes, se consumen bienes recibidos en especie, o se imputan rentas presuntas.

En la práctica, los impuestos sobre la renta personal, como el IRPF, pero también el IS, rompen ese flujo continuo en intervalos anuales, los períodos impositivos, y lo reconduce a categorías jurídicas susceptibles de cuantificación. De ahí la gran relevancia de estudiar bien las reglas de imputación temporal del art. 14 LIRPF, pues son las que determinan qué componentes de la renta se atribuye a qué ejercicio. El IRPF es un impuesto que grava la renta obtenida en un año natural.

Este enfoque dinámico tiene consecuencias prácticas: explica la relevancia de conceptos como *devengo* o *exigibilidad*, así como las reglas especiales para corregir desajustes temporales (operaciones a plazos, atrasos, ayudas plurianuales). Todas ellas responden a la dificultad técnica de fraccionar en ejercicios anuales una realidad que, por su propia naturaleza, tiene lugar a lo largo de muchos años, de forma continua.

La LIRPF no recoge una definición unitaria de renta. Renuncia explícitamente a una construcción dogmática y se limita a enumerar, en el art. 6.2 LIRPF, las grandes categorías básicas que se sujetan a gravamen:

- Rendimientos del trabajo (arts. 17 a 20 LIRPF).
- Rendimientos del capital, mobiliario e inmobiliario (arts. 21 a 26 LIRPF).
- Rendimientos de actividades económicas (arts. 27 a 32 LIRPF).
- Ganancias y pérdidas patrimoniales (arts. 33 a 39 LIRPF).
- Imputaciones de renta establecidas por la Ley: rentas inmobiliarias (art. 85), transparencia fiscal internacional (art. 91), derechos de imagen (art. 92), instituciones de inversión colectiva en paraísos fiscales (art. 95), entre otras.

Cada categoría captura una parte concreta del flujo de renta atendiendo a su origen (trabajo personal, cesión de elementos patrimoniales, ordenación por cuenta propia de medios de producción, alteración del patrimonio) o, en el caso de las imputaciones, a la decisión técnica del legislador de gravar rentas presuntas o ficticias por razones de política fiscal o anti-elusión.

La labor de calificación, decidir a qué tipo o categoría corresponde cada renta o rendimiento, es la primera operación de toda liquidación del IRPF y condiciona el resto del proceso (reglas de cuantificación, integración en la base general o del ahorro, escalas aplicables).

De la enumeración y del régimen sustantivo que se estudiará a lo largo de este módulo, se desprenden algunos rasgos del concepto de renta gravable en el IRPF que conviene adelantar ahora:

- *Renta mundial.* Si el contribuyente es residente en España, tributa por la totalidad de sus rentas, con independencia del lugar donde se hayan obtenido o de la residencia del pagador. Como se verá, la posible doble imposición internacional se corrige mediante la deducción correspondiente y, en su caso, el convenio para evitar la doble imposición (CDI) que sea aplicable.
- *Renta dineraria o en especie.* Están sujetas al IRPF rentas dinerarias o en especie. Las rentas en especie consisten en la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al de mercado (art. 42.1 LIRPF). Se establecen reglas específicas de valoración (art. 43 LIRPF) y un sistema específico de pagos a cuenta (art. 102 LIRPF).
- *Renta como magnitud neta.* Salvo en el caso de las ganancias y pérdidas (cuyo cómputo sigue una lógica patrimonial), el rendimiento se determina como diferencia entre ingresos íntegros y gastos deducibles, conforme a las reglas que para cada categoría establece la Ley, y sin perjuicio de las debidas simplificaciones.
- *Rentas presuntas y ficticias.* El art. 6.5 LIRPF presume retribuidas las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital, salvo prueba en contrario. Y la propia Ley grava ciertas situaciones, como los inmuebles urbanos no afectos y no arrendados del art. 85 LIRPF, las rentas atribuibles por transparencia fiscal internacional del art. 91, etc., en las que no existe percepción material alguna: son las imputaciones de renta.
- *Rentas de signo negativo.* El concepto de renta abarca también las pérdidas o disminuciones patrimoniales y los rendimientos netos negativos, con efectos compensatorios sobre la base imponible conforme a las reglas de integración y compensación de los arts. 47 a 49 LIRPF.

La calificación de cada renta es clave, porque todo el esquema de liquidación dependerá de si estamos ante un rendimiento del trabajo, del capital (mobiliario o inmobiliario), de una actividad económica, ante una ganancia o pérdida patrimonial o ante una imputación de renta.

El precepto que ordena este proceso es el art. 15 LIRPF, que abre el Título II de la Ley (“Determinación de la renta sometida a gravamen”) y fija el esquema básico que debe seguirse para cuantificar la base imponible.

Su apartado 2 dispone que la cuantificación se efectuará “por el siguiente orden”:

“1.º Las rentas se calificarán y cuantificarán con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

2.º Se aplicarán las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta.

3.º Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen y su clasificación como renta general o del ahorro”.

Solo después de saber a qué categoría pertenece una renta puede determinarse qué reglas de cuantificación se le aplican, qué gastos son deducibles y qué reducciones proceden y, sobre todo, si la renta se integra en la base imponible general o en la base imponible del ahorro, lo que determina a su vez la escala de gravamen aplicable (la escala progresiva general o los tipos del ahorro).

Debe además llamarse la atención en este lugar acerca de la distinción entre renta general y renta del ahorro (arts. 44 a 46 LIRPF), resultado de aplicar el orden del art. 15 LIRPF.

Como regla, los rendimientos del trabajo, del capital inmobiliario, de actividades económicas y las imputaciones de renta forman la renta general; los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios y de la participación en fondos propios de entidades, junto con las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones, integran la renta del ahorro. Como se verá, entre ambas rige una incomunicación casi total, de modo que la calificación inicial decide en qué compartimento entra cada renta y con qué otras rentas podrán compensarse.

1. Ejemplo

Leticia Gómez ha ingresado 10.000 euros en este ejercicio y se pregunta cuál será su tratamiento en el IRPF. La respuesta es que depende del origen. De forma simplificada:

(i) Si los 10.000 euros son el salario abonado por su empleador, se califican como rendimiento del trabajo (art. 17 LIRPF), se integran en la renta general y se sujetan a gravamen en la escala general, una vez minorados en los gastos y reducciones propios de esta fuente.

(ii) Si proceden de los intereses de una cuenta o de los dividendos de unas acciones, son rendimiento del capital mobiliario (art. 25 LIRPF), se integran en la renta del ahorro

y se sujetan a los tipos, más moderados, de la escala del ahorro (progresiva, pero más reducida que la general).

(iii) Si los 10.000 euros son la diferencia positiva obtenida al vender unas acciones por encima de su valor de adquisición, son una ganancia patrimonial (art. 33 LIRPF) que también se integra en la renta del ahorro, pero que se cuantifica con sus propias reglas (valor de transmisión menos valor de adquisición) y sigue su propio régimen de integración y compensación. La cuota resultante puede ser muy diferente en cada caso, pese a tratarse del mismo importe. He aquí, en estado puro, por qué la calificación es la clave de la liquidación.

○ **La presunción de onerosidad: el art. 6.5 LIRPF**

Las normas que se acaban de exponer descansan, como cualquier mecanismo de gravamen, sobre la existencia real de renta, sin la cual no cabe gravamen efectivo [STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 3 b)].

Sin embargo, el legislador acude en ocasiones a presunciones legales para dar por obtenida una renta sin necesidad de prueba directa. La más relevante de todas es la del art. 6.5 LIRPF, conforme a la cual se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario (es una presunción *iuris tantum*), las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.

Como toda presunción legal, la prevista en el art. 6.2 LIRPF se articula en torno a un hecho base y un hecho consecuencia. El hecho base es la prestación efectiva de un servicio o la cesión de un bien o derecho, debidamente acreditada. El hecho consecuencia es la existencia de una retribución a cambio. El nexo entre ambos se justifica en la experiencia: cuando alguien presta servicios o cede bienes susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital, lo ordinario es que perciba contraprestación.

Ahora bien, para que se aplique la presunción es necesario que la operación sea susceptible de generar rendimientos del trabajo o del capital, lo que de inmediato excluye los supuestos en que se realiza en el marco de una actividad económica. Para estos casos se aplica la regla específica del art. 28.4 LIRPF, que impone la valoración a precios de mercado, como se verá.

Cuando la presunción opera, debe cuantificarse la retribución. El art. 40.1 LIRPF establece como regla general la valoración por el valor normal de mercado, entendido como la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes. La aplicación de la presunción es bilateral, de manera que surte efectos para ambas partes de la operación. Si se considera obtenido un rendimiento por quien presta el servicio o cede el bien, debe entenderse correlativamente producido un gasto del mismo importe para el destinatario, computable a efectos tributarios cuando proceda.

2. Ejemplo

Nadia Wang presta a su hijo una cantidad de dinero para que ésta adquiriera su primera vivienda, sin pactar interés alguno.

En principio, la presunción del art. 6.5 LIRPF podría llevar a considerar que la madre obtiene un rendimiento del capital mobiliario equivalente a los intereses calculados conforme al tipo de interés legal del dinero, de acuerdo con el art. 40.2 LIRPF. No obstante, se trata de una presunción que admite prueba en contrario. En un préstamo entre madre e hija resulta verosímil la gratuidad de la operación y, si esta queda suficientemente acreditada (por ejemplo, mediante un contrato de préstamo en el que se pacte expresamente su carácter gratuito e, idealmente, autoliquidación del ITPAJD) exenta conforme al art. 45.I.B.15 del TRLITPAJD), podrá desvirtuarse la presunción y excluirse la imputación de dicho rendimiento en el IRPF.

Una vez delimitado positivamente el concepto de renta, debe hacerse referencia a los supuestos de *no sujeción*. Debe recordarse que en los casos de no sujeción la norma legal es meramente aclaratoria, pues la realidad no encaja en el hecho imponible definido por la misma, mientras que en los casos de exención la realidad sí encaja en el hecho imponible legalmente definido, pero la ley establece una excepción al gravamen. Aunque el efecto inmediato sea el mismo (no surge la obligación de pago del impuesto), las consecuencias en materia de obligación de declarar, retenciones y pagos a cuenta no necesariamente coinciden.

El principal supuesto de no sujeción declarado expresamente como tal por la LIRPF es el del art. 6.4: no estará sujeta al IRPF la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Las adquisiciones a título lucrativo (herencias, legados y donaciones) responden *realmente al* concepto de renta, pues producen un enriquecimiento patrimonial para su destinatario. Sin embargo, el legislador ha optado por someterlas a un impuesto específico (el ISD) y, para evitar la doble imposición, declara incompatible su gravamen con el del IRPF, otorgando preferencia al primero.

Hay además otros dos supuestos en la ley que podrían considerarse como de no sujeción. Se examinarán en otras lecciones, y se trata de los contemplados en el art. 33.2 (“se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio...”), que básicamente se refiere a situaciones de especificación de derechos, y en el art. 42.2 LIRPF (“no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie...”).

3. Las exenciones en el IRPF

Las exenciones, a diferencia de los supuestos de no sujeción, presuponen la realización del hecho imponible: la operación encaja en el concepto de renta gravable del IRPF, pero la Ley dispone, por razones de política fiscal, social o económica, que no se aplique el gravamen ordinariamente asociado a ella. La distinción tiene relevancia técnica: las

rentas exentas pueden estar sujetas, pese a todo, a obligaciones de información o a retenciones, cuando la norma así lo prevea.

La LIRPF concentra el catálogo principal de exenciones en el art. 7, que recoge un elenco cerrado de supuestos. Pese a la apariencia de unidad sistemática del precepto, el régimen de exenciones del IRPF se completa con un conjunto de hipótesis dispersas por otros arts. del articulado (por ejemplos, arts. 33.4, 38 y 42.3 LIRPF) además de por diversas disposiciones adicionales. El estudio del régimen de exenciones requiere, por tanto, una lectura conjunta de todos estos preceptos.

La exención puede ser total, cuando la renta queda íntegramente liberada del gravamen, o parcial, modalidad que admite a su vez dos variantes:

Que la renta está exenta hasta un determinado importe, y el exceso tributa con normalidad [por ejemplo, indemnizaciones por despido del art. 7.e) o del seguro médico del art. 42.3.c) LIRPF], o que esté *condicionada* al cumplimiento de un requisito ulterior (típicamente, la reinversión del importe percibido). Su incumplimiento sobrevenido genera la pérdida del beneficio fiscal y la obligación de regularizar mediante autoliquidación complementaria con intereses de demora (es el modelo de los arts. 38 y 38 bis LIRPF).

El art. 7 LIRPF agrupa supuestos altamente heterogéneos cuya finalidad común es excluir del gravamen rentas que el legislador considera no aptas para soportarlo, bien por su carácter indemnizatorio o reparador, bien por razones de protección social, bien por su naturaleza extraordinaria. Pueden agruparse así:

○ **Indemnizaciones y prestaciones de carácter resarcitorio o reparador**

- Prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y pensiones derivadas de medallas y condecoraciones por actos de terrorismo [art. 7.a)].
- Ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana, así como las pensiones reconocidas a quienes sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión de la guerra civil [arts. 7.b) y 7.c)].
- Indemnizaciones por daños personales como consecuencia de responsabilidad civil, en la cuantía legal o judicialmente reconocida, así como las derivadas de contratos de seguro de accidentes [art. 7.d), con el desarrollo del art. 7.q)].
- Indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía obligatoria del Estatuto de los Trabajadores y con el límite cuantitativo absoluto fijado por la propia letra e) [art. 7.e)]. Esta exención exige, como veremos, una real efectiva desvinculación entre trabajador y empresa (art. 1 RIRPF), y es probablemente la exención más conflictiva en la práctica.

○ **Prestaciones de protección social**

- Prestaciones reconocidas por la Seguridad Social o entidades que la sustituyan por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez [art. 7.f)], así como las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas [art. 7.g)].
- Prestaciones familiares de carácter público —incluidas las prestaciones por nacimiento, adopción, maternidad y paternidad, y las pensiones de orfandad— [art. 7.h)], y prestaciones por acogimiento de menores, personas con discapacidad o mayores de sesenta y cinco años [art. 7.i)].
- Prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único, en las condiciones del RD 1044/1985 [art. 7.n)].
- Anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial o de los convenios reguladores del art. 90 CC [art. 7.k)].

○ **Becas, premios y ayudas a colectivos específicos**

- Becas públicas y becas concedidas por entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias para cursar estudios reglados o para investigación, [art. 7.j)].
- Premios literarios, artísticos o científicos relevantes en los términos del art. 3 RIRPF, así como los premios «Princesa de Asturias» [art. 7.l)].
- Ayudas económicas a deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación del Consejo Superior de Deportes, dentro del límite cuantitativo de la propia letra [art. 7.m)].

○ **Otras exenciones de especial relieve**

- Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, dentro del límite del art. 7.p) LIRPF y siempre que concurren los determinados requisitos (que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente situado en el extranjero, y que en el territorio de prestación se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF).
- Rendimientos del trabajo por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad, en los términos del art. 7.w) LIRPF.
- Premios de loterías y apuestas en la parte no sometida al gravamen especial regulado en la Disp. Adic. 33.ª LIRPF.

Como se ha anticipado, muchas de las exenciones descritas están sujetas a requisitos cuya inobservancia sobrevenida hace decaer el beneficio fiscal. La exención por despido del art. 7.e), por poner solo un ejemplo, presupone la efectiva desvinculación del trabajador con la empresa, y se entiende incumplida (presunción *iuris tantum* del art. 1 RIRPF) si el trabajador vuelve a prestar servicios a la misma empresa o a otra vinculada dentro de los tres años siguientes.

Las exenciones por reinversión del art. 38 exigen mantener la inversión en los términos reglamentarios.

Las ayudas a deportistas de alto nivel del art. 7.m) requieren el mantenimiento de la condición durante el período relevante.

En todos estos casos, la pérdida sobrevenida del derecho a la exención obliga a regularizar la situación mediante autoliquidación complementaria del período en que se aplicó el beneficio, abonando los intereses de demora correspondientes y, en función del precepto aplicable, sin sanción.

4. Aspectos temporales

El período impositivo del impuesto coincide con carácter general con el año natural (art. 12.1 LIRPF) y el devengo se produce el 31 de diciembre (art. 12.2 LIRPF). Su duración será inferior al año natural únicamente cuando el contribuyente fallezca en una fecha distinta del 31 de diciembre, en cuyo caso el devengo se produce en la fecha del fallecimiento (art. 13 LIRPF).

El devengo es un elemento central en la estructura de cualquier tributo: marca el momento en que se entiende perfeccionado el hecho imponible y nace la obligación tributaria principal (art. 21 LGT).

En el IRPF tiene además una función adicional: sirve como referencia para fijar las circunstancias relevantes a efectos de determinar el mínimo personal y familiar y de optar, en su caso, por la tributación conjunta.

En todo impuesto periódico se plantea el problema de establecer a qué período impositivo se imputa cada manifestación de renta.

En teoría hay al menos tres criterios posibles:

- Devengo: la renta se entiende obtenida en el momento en que se generan los hechos u operaciones de los que trae causa, con independencia de su exigibilidad o de su cobro efectivo. Este es criterio contable que, como veremos, se aplica típicamente en rentas de actividades económicas y también en el Impuesto sobre Sociedades.

- Exigibilidad: la renta se entiende obtenida cuando el ingreso o el gasto es jurídicamente exigible conforme a derecho, también con independencia de su pago material.
- Caja: la renta se entiende obtenida cuando se produce el cobro o el pago efectivo.

La diferencia entre los tres criterios es de gran importancia práctica. Como regla general, la legislación tributaria evita el criterio de caja por ser muy fácilmente manipulable (bastaría con retrasar o adelantar un cobro para alterar el ejercicio de tributación), aunque se permite en algunos supuestos específicos, como se verá en distintos lugares de este módulo.

4.1. Los criterios generales de imputación temporal

El art. 14.1 LIRPF ordena los tres criterios anteriores en función de la categoría de renta:

- Rendimientos del trabajo y del capital (art. 14.1.a): criterio de exigibilidad. Se imputan al período en que sean jurídicamente exigibles, con independencia del momento del cobro efectivo.
- Rendimientos de actividades económicas (art. 14.1.b): criterio del devengo. Se imputan conforme a las reglas del Impuesto sobre Sociedades (art. 11 LIS), lo que en la práctica significa devengo contable. Como se verá en otra lección, en estimación directa simplificada y en actividades agrícolas, ganaderas, forestales o profesionales puede optarse por el criterio de caja, sin necesidad de autorización administrativa, bastando con manifestarlo en la declaración y manteniendo la opción durante un plazo mínimo de tres años (art. 7 RIRPF).
- Ganancias y pérdidas patrimoniales (art. 14.1.c): criterio de la alteración patrimonial. Se imputan al período en que se produzca la alteración. Como se verá en la Lección 6, dicha alteración requiere atender a las normas que rigen la transmisión de la titularidad de los bienes o derechos (en compraventa de inmuebles, por ejemplo, título y modo).

3. Ejemplos

- Yolanda Katz devenga su salario de diciembre del año 1, pero la empresa, por su calendario interno, lo abona el 5 de enero del año 2. El rendimiento es jurídicamente exigible en diciembre del año 1 y, por aplicación del criterio de exigibilidad, se imputa a dicho período, con independencia de cuándo se produzca el cobro material [art. 14.1.a) LIRPF]

- Rodrigo Zubizarreta, abogado que determina su renta en estimación directa simplificada emite una factura por sus servicios en noviembre del año 1. El cliente le abona el importe en marzo del año 2.

Si Rodrigo no ha ejercido la opción por el criterio de caja, debe imputar el ingreso al año 1 (devengo). Si, por el contrario, hubiera optado en su día por el criterio de caja (manteniendo la opción durante el período mínimo de tres años), el ingreso se imputa al año 2. [art. 14.1.b) LIRPF]

- Luis Martínez vende un bien inmueble no afecto. La escritura pública se firma el 28 de diciembre del año 1 (con entrega de las llaves), y el comprador paga el precio íntegramente el 15 de enero del año 2. La alteración patrimonial se considera producida en el año 1, porque en esa fecha concurren título (contrato) y modo (entrega). La eventual ganancia o pérdida se imputa, por tanto, al año 1, sin que importe el momento del cobro efectivo [art. 14.1.c) LIRPF]

4.2. Reglas especiales de imputación temporal

El art. 14.2 LIRPF establece un catálogo de reglas especiales que, en parte, corrigen, en supuestos específicos, las reglas generales que acabamos de exponer.

a) Rentas pendientes de resolución judicial. Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta por encontrarse pendiente de resolución judicial el derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período en que la resolución adquiera firmeza, con independencia del momento del cobro material. Conviene precisar el alcance de la regla: solo se aplica cuando el litigio versa sobre el *an* (existencia del derecho) o el *quantum* (cuantía).

Si lo único pendiente es la ejecución forzosa del cobro de una renta cuya existencia y cuantía no se discuten, rige la regla general del art. 14.1.a) LIRPF y el rendimiento se imputa al período en que fue jurídicamente exigible.

4. Ejemplo

Lucas Ming es despedido en el año 1 e impugna judicialmente la decisión, reclamando salarios de tramitación e indemnización. La sentencia adquiere firmeza en el año 3 y reconoce al trabajador parte de lo reclamado.

Esos rendimientos se imputan al año 3, el de la firmeza, y no a los años en los que en abstracto serían exigibles. El cobro efectivo podrá producirse incluso después, pero ello no altera la imputación temporal. [art. 14.2.a) LIRPF]

b) Atrasos de rendimientos del trabajo. Cuando los rendimientos del trabajo se perciban en períodos posteriores a aquel en que fueron exigibles, por causa no

imputable al contribuyente, la imputación se realiza al período en que fueron exigibles (es decir, se aplica la regla general). La excepcionalidad consiste en que, en lugar de presentar una autoliquidación extemporánea con los recargos correspondientes, el contribuyente debe practicar una autoliquidación complementaria del período de exigibilidad, sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno. El plazo para presentarla corre desde la fecha de la percepción efectiva hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaración del impuesto. [art. 14.2.b) LIRPF]

5. Ejemplo

En el año 1, COPISTERIAS LOLA, S.L., atraviesa problemas de tesorería y no llega a abonar a sus trabajadores la parte variable del salario correspondiente a ese ejercicio.

Los trabajadores presentan su declaración del IRPF de 1 sin incluir dichas cantidades. En noviembre del año 2, una vez superada la crisis, la empresa abona los importes adeudados. Los trabajadores deben entonces presentar una autoliquidación complementaria del año 1 (el año del devengo y la exigibilidad), integrando esos rendimientos en la base del ejercicio correcto, pero sin recargos ni intereses. El plazo se cierra al final del siguiente período ordinario de declaración (mayo-junio del año 3).

c) Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputan, como regla general, al período impositivo en el que tenga lugar su cobro (criterio de caja). Esta regla cede, sin embargo, en los supuestos contemplados en las letras g), i), j) y l) del propio precepto, que admiten o imponen su fraccionamiento en cuartas partes [art. 14.2.c) LIRPF].

d) Cuando una operación se instrumente mediante pagos sucesivos y entre la entrega o puesta a disposición y el vencimiento del último plazo medie un período superior a un año, el contribuyente puede optar por imputar proporcionalmente las rentas a medida que se hagan exigibles los cobros. La opción no se aplica si los pagos se han instrumentado en efectos cambiarios transmitidos en firme antes de su vencimiento: en tal caso, la renta se imputa al período en que se transmiten los efectos. Tampoco se aplica al transmitente cuando la contraprestación consista en una renta vitalicia o temporal: en estos contratos, la ganancia o pérdida se imputa íntegramente al período de constitución de la renta [art. 14.2.d) LIRPF].

6. Ejemplo

Luisa Gómez vende un solar no afecto, acordando con el comprador el pago en cuatro plazos anuales: el primero a la firma de la escritura (año 1) y los tres siguientes el 1 de octubre de los años 2, 3, y 4.

Como entre la puesta a disposición y el último plazo media un período superior a un año, Luisa puede optar por imputar la ganancia patrimonial proporcionalmente a los importes exigibles en cada uno de esos cuatro ejercicios. Si no ejerce la opción, la ganancia se imputa íntegramente al año 1, conforme a la regla general del art. 14.1.c) LIRPF.

f) Las rentas presuntas a las que se refiere el art. 6.5 LIRPF (presunción de onerosidad en cesiones de bienes o servicios) se imputan al período en que se entiendan producidas [art. 14.2.f) LIRPF]

Ciertas ayudas públicas pueden imputarse, a opción del contribuyente, por cuartas partes, en el período de su obtención y en los tres siguientes. Es el caso de las previstas en las letras g, i, j y l del art. 14.2 LIRPF.

7. Ejemplo

Sara Mendizábal percibe en el año 1 una ayuda autonómica destinada a reparar los defectos estructurales detectados en el edificio donde se sitúa su vivienda habitual.

Aplicando el art. 14.2.g) LIRPF, puede optar por imputar la ganancia patrimonial por cuartas partes en los años 1, 2, 3 y 4. Si no ejerce la opción, la ganancia se imputa íntegramente al año del cobro, conforme a la regla general del art. 14.2.c) LIRPF.

4.3. Imputación en caso de fallecimiento o cambio de residencia

El art. 14.3 LIRPF establece una regla de cierre para las reglas de imputación temporal: cuando el contribuyente fallece o pierde su condición de tal por traslado de residencia fuera de territorio español, todas las rentas pendientes de imputación deben integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse. En el caso del cambio de residencia, esa anticipación se canaliza, con carácter general, mediante autoliquidación complementaria, presentada dentro de los tres meses siguientes al cambio (art. 63.2 RIRPF), sin sanción, intereses ni recargo.

Cuando el traslado se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente dispone de una alternativa: puede optar por la imputación anticipada antes descrita o, si lo prefiere, ir presentando autoliquidaciones complementarias correspondientes al último período declarado a medida que se obtengan efectivamente las rentas, también sin sanciones, intereses ni recargos. La diferencia de régimen responde al principio de libre circulación de personas y trata de evitar un impuesto de salida (*exit tax*) que resultaría desproporcionado y sería contrario al Derecho de la UE.

Conviene tener presente, además, que esta regla del art. 14.3 LIRPF coexiste con la imputación específica del art. 95 bis (impuesto de salida sobre ganancias latentes en acciones y participaciones), que es un supuesto autónomo de gravamen y no una mera regla de imputación temporal.

8. Ejemplo

Rafa Etxeberria vendió en el año 1 un inmueble no afecto, acogiendo a la opción del art. 14.2.d) LIRPF por la imputación proporcional a los plazos. En el año 3, antes de cobrar el último plazo, traslada su residencia a Japón.

La ganancia pendiente de imputar deberá integrarse en la base imponible del último período en que fue residente, mediante autoliquidación complementaria.

Si en lugar de a Japón el traslado hubiera sido a Italia, Estado miembro de la Unión Europea, Rafa podría optar por seguir imputando proporcionalmente, presentando autoliquidaciones complementarias del último período residente a medida que cobre cada plazo pendiente.

5. Sujetos pasivos: el contribuyente y la residencia

Conforme al art. 8.1 LIRPF, son contribuyentes por el impuesto las personas físicas que estén en alguna de estas dos situaciones.

- a) las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español; y
- b) las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el art. 10 LIRPF (esencialmente, ciertos miembros de misiones diplomáticas españolas, oficinas consulares, delegaciones ante organismos internacionales y funcionarios destinados en el extranjero, junto con su cónyuge no separado legalmente e hijos menores, con las precisiones del art. 10.2 LIRPF).

El primero de los supuestos es la regla general; el segundo, una hipótesis residual aplicable a un número limitado de personas.

En cualquier caso, el contribuyente es siempre la persona física, individualmente considerada: el IRPF no admite contribuyentes colectivos. La posibilidad de tributación conjunta del art. 82 LIRPF (que se examinará al estudiar la liquidación, Lección 7), no es una excepción a este principio, sino una mera modalidad de declaración por las unidades familiares que la propia Ley define.

Esta concepción individual del contribuyente se proyecta sobre la regla del art. 8.3 LIRPF, que establece que no tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades a que se refiere el art. 35.4 LGT.

Las rentas obtenidas a través de estas entidades sin personalidad jurídica plena se atribuyen directamente a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, conforme al régimen de atribución de rentas regulado en los arts. 86 a 90 LIRPF. Cada partícipe integra en su propia declaración la parte de renta que le corresponda, conservando ésta la calificación que tendría en sede de la entidad (rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas o ganancias y pérdidas patrimoniales, según el caso).

9. Ejemplo

Tres hermanos heredan en proindiviso un local comercial que arriendan a un tercero. La comunidad de bienes constituida sobre el inmueble no es contribuyente por el IRPF: las rentas del arrendamiento se atribuyen a cada hermano en proporción a su cuota de participación y se integran, en sede de cada uno, como rendimientos del capital inmobiliario (arts. 22 a 24 LIRPF).

5.1. La residencia habitual en territorio español: los criterios del art. 9.1 LIRPF

La condición de contribuyente depende, en la regla general, de la residencia habitual en territorio español. Se trata, por tanto, del concepto técnico más importante del impuesto desde la perspectiva de su elemento subjetivo, y también del que más conflictividad genera en la práctica (singularmente, en supuestos de directivos internacionales, deportistas profesionales, artistas y patrimonios elevados).

El art. 9.1 LIRPF emplea dos criterios alternativos, bastando la concurrencia de uno de ellos, y los completa con una presunción legal.

a) Criterio de permanencia [art. 9.1.a) LIRPF]

Se considera residente al contribuyente que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para el cómputo es preciso tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- Ausencias esporádicas. Para alcanzar el umbral de 183 días se computan las ausencias esporádicas (vacaciones, viajes profesionales episódicos, estancias breves en el extranjero), salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

Aunque no hay prueba tasada en nuestro sistema jurídico, el medio de prueba típico es el certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades del Estado en cuestión a los efectos del Convenio para evitar la doble imposición aplicable.

Debe tenerse en cuenta el endurecimiento probatorio en caso de jurisdicciones no cooperativas. El art. 9.1.a) establece que, cuando el contribuyente alegue su residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal (jurisdicción no cooperativa),

la Administración puede exigir la prueba de la permanencia efectiva en él durante al menos 183 días del año natural. Es decir, no basta con el certificado de residencia expedido por las autoridades de ese territorio: se requiere acreditar una presencia física real.

- Estancias por colaboración cultural o humanitaria. El último párrafo del art. 9.1.a) LIRPF excluye del cómputo las estancias temporales en España derivadas de obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

10. Ejemplo

Anabel Goldberg es una directiva española destinada temporalmente por su empresa a la sucursal de la compañía en Canadá durante diez meses del año 1, manteniendo en España su vivienda y su núcleo familiar (marido e hijos pequeños).

Anabel solicita un certificado de residencia fiscal en Canadá a las autoridades locales. Dependiendo de las circunstancias, si presenta dicho certificado y acredita su residencia fiscal en Canadá en los términos del Convenio aplicable, las ausencias del territorio español no se computarán como días de permanencia y, salvo que concurra el criterio de intereses económicos del art. 9.1.b), no será residente en España en el año 1.

De no acreditar dicha residencia en Canadá, los días pasados en Canadá podrán computar como permanencia en España (por aplicación de la regla de las ausencias esporádicas), y será considerada residente.

b) Criterio del núcleo principal o base de actividades o intereses económicos [art. 9.1.b) LIRPF]

Se considera asimismo residente al contribuyente cuyo núcleo principal o base de actividades o intereses económicos radique en España, directa o indirectamente. Se trata de un concepto jurídico indeterminado cuya concreción exige ponderar caso por caso.

La doctrina administrativa y la jurisprudencia atienden, fundamentalmente, a indicadores cuantitativos: dónde se obtiene la mayor parte de la renta del período, dónde se concentra el patrimonio del sujeto y dónde radican sus principales relaciones contractuales y profesionales. La vinculación se considera *indirecta* cuando el contribuyente actúa a través de sociedades interpuestas, lo que permite a la Administración levantar el velo cuando la titularidad formal no coincide con el centro real de los intereses económicos.

11. Ejemplo

Ming Martínez, un empresario chileno, fija su vivienda principal en Andorra, donde pasa más de la mitad del año natural. No obstante, mantiene en España la titularidad, directa y a través de una sociedad patrimonial, de un grupo de inmuebles arrendados, una participación de control en una sociedad operativa y la mayor parte de su cartera financiera, de los que procede más del setenta por ciento de su renta anual. Aunque no cumpla el criterio de permanencia, su núcleo principal de intereses económicos radica en España, por lo que, dependiendo de las circunstancias, podrá ser considerado residente y contribuyente del IRPF en virtud del art. 9.1.b) LIRPF.

c) Presunción de residencia por residencia familiar [art. 9.1, segundo párrafo, LIRPF]

El precepto cierra el catálogo de criterios con una presunción *iuris tantum*: se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente reside habitualmente en España cuando residan en territorio español su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que de él dependan. Su finalidad es claramente anti elusiva: dificultar el traslado puramente formal de la residencia de uno de los cónyuges a un tercer Estado, mientras se mantiene en España el centro de vida familiar.

Como toda presunción legal, traslada la carga de la prueba al contribuyente, que para desvirtuarla deberá acreditar que no cumple ninguno de los dos criterios objetivos del art. 9.1 (permanencia y núcleo de intereses económicos).

d) La interpretación jurisprudencial de los criterios de residencia

Los criterios del art. 9.1 LIRPF han generado una jurisprudencia abundante y especialmente intensa en los últimos años, por su aplicación a deportistas, directivos y artistas con proyección internacional. Conviene retener las líneas doctrinales más consolidadas, que se sintetizan a continuación.

○ Sobre el concepto de “ausencia esporádica”: [art. 9.1.a) LIRPF]

Aunque no hay como tal una doctrina sobre qué son las ausencias esporádicas, porque la casuística es muy amplia, el caso de referencia para interpretar el sentido de las ausencias esporádicas se fija en una serie de sentencias del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2017, dictadas en recursos relativos a becarios del Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX) y encabezadas por la STS 1829/2017, de 28 de noviembre (ECLI:ES:TS:2017:4305), a la que siguieron, entre otras y de la misma fecha, las SSTs 1834/2017, 1850/2017, 1851/2017 y 1860/2017, así como pronunciamientos posteriores de 16 y 18 de enero de 2018.

El Tribunal Supremo, ha rechazado, analizando el caso concreto (becarios ICEX) que pueda calificarse como esporádica una ausencia prolongada y voluntaria por motivos laborales o académicos, aunque el sujeto mantenga su vínculo personal con España.

El concepto de ausencia esporádica, en este razonamiento, atiende exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español. Y ello porque la residencia exige como presupuesto la presencia física, que solo puede corregirse con ausencias que sean, por definición, ocasionales y necesariamente breves, de modo que nunca pueden abarcar períodos dilatados ni, menos aún, superiores a 183 días.

En relación con el cómputo de los días de permanencia la doctrina del TEAC. El Tribunal Económico-Administrativo Central ha sistematizado esta materia en sus resoluciones de 28 de marzo de 2023 (00/04045/2020) y de 25 de abril de 2023 (00/04812/2020).

Según el TEAC, la permanencia del art. 9.1.a) LIRPF se integra mediante el cómputo agregado de tres clases de días: (i) Los días de presencia certificada son los acreditados por un medio de prueba incuestionable; cada uno se computa íntegramente, sin exigir un número mínimo de horas, de manera que cualquier fracción del día cuenta como día completo de presencia (criterio que el Tribunal toma del Comentario 5 al art. 15 del Modelo de Convenio de la OCDE); (ii) Los días presuntos son los que transcurren razonablemente entre dos presencias certificadas y se computan como permanencia, salvo que se pruebe una presencia certificada fuera de España. (iii) Por último, las ausencias esporádicas se adicionan a la suma de los dos niveles anteriores para comprobar si la permanencia agregada supera los 183 días: son un refuerzo del cómputo, pero no resultan imprescindibles cuando la presencia efectiva alcanza ya por sí sola el umbral legal.

○ **El núcleo principal o base de actividades o intereses económicos: [art. 9.1.b)]**

En cuanto al segundo criterio, el Tribunal Supremo ha fijado doctrina en las SSTs 1214/2024, de 8 de julio (ECLI:ES:TS:2024:3882); y 1393/2024, de 22 de julio (ECLI:ES:TS:2024:4220), dictadas a propósito de la residencia fiscal de un futbolista profesional. La expresión “núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos” debe interpretarse atendiendo al conjunto de actividades e intereses económicos del interesado, ponderando no solo el lugar de obtención de sus rentas, sino también la localización de su patrimonio inmobiliario y mobiliario, el lugar desde el que ese patrimonio se administra y gestiona y cualquier otro vínculo relevante.

El Tribunal precisa que este criterio interno no es equiparable al centro de intereses vitales del art. 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE, concepto convencional más amplio que incorpora también las relaciones personales, como ya había advertido la, entre otras, la STS 3498/2025, de 15 de julio (ECLI:ES:TS:2025:3498), que recogiendo

doctrina anterior ya consolidada en la STS 2735/2023, de 12 de junio (ECLI:ES:TS:2023:2735), en el sentido de entender que:

“1. Los órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado ni, en consecuencia, pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio de Doble Imposición, cuando dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio.

2. A los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio.

3. Un Estado firmante de un Convenio de Doble Imposición no puede, de forma unilateral, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido Convenio para estos casos. De esta forma, ante un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio de Doble Imposición, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares”.

La Dirección General de Tributos ha trasladado la doctrina del Tribunal Supremo sobre las ausencias esporádicas a supuestos de desplazamiento laboral al extranjero ajenos al ámbito de las becas (consulta V0677-19 y posteriores).

No obstante, no siempre será sencillo determinar si la mera ausencia de permanencia suficiente excluye sin más la residencia o si la Administración puede seguir exigiendo la acreditación de la residencia fiscal en otro país. Esta cuestión ha sido objeto de cierta controversia, como es por ejemplo el caso resuelto en la SAN 1851/2026, de 15 de abril de 2026 (ECLI:ES:AN:2026:1851), caso “Shakira”, pendiente de recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

5.2. Residencia fiscal y domicilio fiscal

Para finalizar, conviene no confundir dos conceptos próximos, pero técnicamente distintos:

La residencia fiscal del art. 9 LIRPF es un concepto sustantivo: determina la sujeción al IRPF y se construye a partir de los criterios fácticos antes examinados (permanencia, intereses económicos, presunción familiar). Es un elemento del hecho imponible.

El domicilio fiscal del art. 48 LGT es un concepto formal: identifica el lugar de localización del contribuyente en sus relaciones con la Administración Tributaria (notificaciones, gestión, competencia territorial de los órganos administrativos). Para las personas físicas residentes, coincide en principio con el lugar de su residencia habitual, pero ambos conceptos no son equivalentes y un cambio efectivo de residencia puede no haber sido objeto de la correspondiente declaración formal de cambio de domicilio fiscal.

La distinción tiene consecuencias prácticas: el contribuyente puede haber alterado de hecho su residencia (ganando o perdiendo la condición de contribuyente) sin haber comunicado el cambio de domicilio fiscal, o viceversa.

5.3. Conflictos de doble residencia: las reglas de desempate de los CDI

Es relativamente frecuente que dos Estados consideren simultáneamente residente al mismo contribuyente, conforme a sus respectivas normativas internas. En tales supuestos, cuando exista Convenio para evitar la doble imposición entre España y el otro Estado, se aplican las reglas de desempate (*tie-breaker rules*) que el propio Convenio establece, generalmente siguiendo el modelo del art. 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, que es el que siguen los 99 convenios firmados por España que están en la actualidad en vigor⁴:

Estas reglas operan por orden sucesivo de aplicación, que opera en la práctica como un árbol de decisión:

- Vivienda permanente a disposición del contribuyente en uno solo de los dos Estados
- Si la tiene en ambos, el centro de intereses vitales (relaciones personales y económicas más estrechas).
- Si no puede determinarse, el lugar donde resida habitualmente.
- Si tampoco aquí se llega a una conclusión, la nacionalidad.
- En última instancia, procedimiento amistoso entre las autoridades competentes.

Finalmente, si el conflicto se resuelve a favor del otro Estado, el contribuyente queda excluido del IRPF como residente, sin perjuicio de la posible sujeción al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) por las rentas obtenidas en territorio español.

12. Ejemplo

⁴ Su texto completo puede consultarse en esta página oficial: https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/paginas/cdi_alfa.aspx

Hao Ramírez, un consultor con doble nacionalidad española y mexicana pasa cinco meses al año en Madrid (donde tiene piso de su propiedad y su pareja) y siete meses al año en Ciudad de México (donde reside su hijo menor y mantiene una oficina profesional).

México lo considera residente conforme a su normativa interna; España, por aplicación de la presunción del art. 9.1, segundo párrafo, LIRPF (residencia de su pareja, si se entiende cumplido el supuesto de hecho) o por el criterio del art. 9.1.b), también podría considerarlo residente.

El CDI España-México determinará la residencia única atendiendo, sucesivamente, a vivienda permanente, centro de intereses vitales, residencia habitual y nacionalidad. Si la regla de desempate atribuye la residencia a México, el consultor tributará en España únicamente por las rentas directamente obtenidas y por tanto de fuente española (IRNR).

5.4. Supuestos excepcionales y regímenes especiales

El esquema general expuesto admite varias excepciones que conviene retener:

a) Contribuyentes residentes en el extranjero (art. 10 LIRPF)

Los miembros del servicio exterior español enumerados en el art. 10.1 LIRPF (misiones diplomáticas, oficinas consulares, delegaciones ante organismos internacionales y funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial no diplomático ni consular), junto con su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores, conservan la condición de contribuyentes pese a residir fuera de España. El art. 10.2 LIRPF excluye, sin embargo, su aplicación cuando los interesados ya residían en el extranjero antes de adquirir la condición correspondiente, salvo cuando se trate de funcionarios en activo o titulares de cargo o empleo oficial.

b) Cláusula anti-jurisdicciones no cooperativas (art. 8.2 LIRPF)

El art. 8.2 LIRPF (tradicionalmente conocido como cláusula *anti-paraíso*), dispone que las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal (jurisdicción no cooperativa) no pierden la condición de contribuyentes por el IRPF en el período del cambio y en los cuatro períodos impositivos siguientes.

El listado de países se actualiza con cierta frecuencia. El régimen jurídico se encuentra en la disposición adicional primera y décima y disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (en redacción dada por Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra

el fraude fiscal, con efectos desde el 11 de julio de 2021), así como en la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas.

La norma opera como una cuarentena fiscal de cinco ejercicios que busca desincentivar el traslado interesado a territorios de tributación nula o privilegiada. Combinada con el endurecimiento probatorio del art. 9.1.a) LIRPF, el efecto es muy gravoso: el contribuyente que traslade su residencia a una de estas jurisdicciones deberá acreditar permanencia efectiva de 183 días y, aun así, seguirá sujeto al IRPF durante cinco años.

c) No contribuyentes residentes en España: reciprocidad diplomática (art. 9.2 LIRPF)

El art. 9.2 LIRPF establece la regla simétrica al art. 10: los nacionales extranjeros que residan habitualmente en España como consecuencia de ocupar en territorio español cargos análogos a los del art. 10.1 (misiones diplomáticas extranjeras, oficinas consulares, etc.) no tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF, a título de reciprocidad y siempre que no resulten aplicables normas específicas derivadas de tratados internacionales en que España sea parte.

d) Régimen especial de trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español; “impatriados” (art. 93 LIRPF)

El art. 93 LIRPF regula un régimen especial en virtud del cual ciertas personas físicas que adquieren la condición de residentes fiscales en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español pueden optar por tributar por el IRNR, manteniendo formalmente su condición de contribuyentes del IRPF.

La opción surte efecto durante el período impositivo del desplazamiento y los cinco siguientes.

Los requisitos para acogerse al régimen son los siguientes:

- No haber sido residente fiscal en España durante los cinco períodos impositivos anteriores al desplazamiento.
- Que el desplazamiento responda a alguna de las causas tasadas en el art. 93.1.b) LIRPF: (i) contrato de trabajo, con exclusión de la relación laboral especial de los deportistas profesionales, exclusión que es, paradójicamente, el origen histórico del régimen, incluido el supuesto de teletrabajo internacional; (ii) adquisición de la condición de administrador de una entidad, con las cautelas del precepto para entidades patrimoniales; (iii) realización en España de una actividad emprendedora conforme al art. 70 de la Ley 14/2013; o (iv) realización en España de una actividad económica como profesional altamente cualificado al servicio de empresas

emergentes de la Ley 28/2022, o en actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, con los umbrales de retribución del precepto.

- No obtener rentas susceptibles de calificarse como obtenidas mediante establecimiento permanente en España (con las excepciones del propio precepto para actividades emprendedoras y profesionales altamente cualificados).

La opción por este régimen implica para el contribuyente que las rentas se gravan conforme a las reglas del IRNR para no residentes sin establecimiento permanente, con tipos proporcionales en lugar de la escala progresiva del IRPF.

Se entienden obtenidos en territorio español la totalidad de los rendimientos del trabajo y de las actividades emprendedoras del contribuyente durante la aplicación del régimen, con independencia de su origen geográfico. No procede compensación entre rentas distintas obtenidas durante el período de aplicación del régimen.

Se aplica una escala dual en función de la naturaleza de las rentas, con un grupo específico para dividendos, intereses y ganancias patrimoniales y otro para el resto de rentas.

El régimen del art. 93 LIRPF no es, pues, una exclusión de la condición de contribuyente, sino una modalidad opcional de tributación: el sujeto sigue siendo contribuyente del IRPF, pero liquida el impuesto con las reglas del IRNR.

13. Ejemplo

Laura Osgode, una ingeniera francesa que ha residido fiscalmente en Francia durante los últimos diez años acepta una oferta de trabajo en una empresa tecnológica con sede en Barcelona y se traslada a España en marzo del año 1.

Cumpliendo los requisitos del art. 93 LIRPF, opta por el régimen especial. Durante el año 1 y los cinco siguientes tributará por sus rendimientos del trabajo a los tipos proporcionales del IRNR, con la peculiaridad de que se entenderán obtenidos en España todos sus rendimientos del trabajo, aunque parte de ellos derive de viajes profesionales al extranjero. Pasado ese período, pasará a tributar conforme al régimen general del IRPF, con escala progresiva, mínimo personal y familiar, deducciones, etc.

e) Opción de los residentes en otros Estados de la Unión Europea (art. 46 LIRNR)

Para cerrar el cuadro de excepciones conviene mencionar la posibilidad regulada en el art. 46 LIRNR: los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea —y, conforme a la redacción vigente del precepto, también de un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información tributaria—

pueden optar por tributar como contribuyentes del IRPF cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en España supongan al menos el setenta y cinco por ciento de la totalidad de su renta del período y hayan tributado efectivamente por el IRNR; o
- Que las rentas obtenidas en España hayan sido inferiores al noventa por ciento del mínimo personal y familiar que les habría correspondido como contribuyentes del IRPF y, además, sus rentas obtenidas fuera de España hayan sido inferiores a dicho mínimo personal y familiar.

La finalidad del precepto deriva del Derecho de la Unión Europea: garantizar el respeto de las libertades del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, evitando que los no residentes que obtienen en España la mayor parte de su renta sufran un trato fiscal menos favorable que el dispensado a los residentes (línea jurisprudencial iniciada con la STJUE *Schumacker*, C-279/93, de 14 de febrero de 1995).

6. Los criterios de individualización y atribución de rentas

Una vez identificado el contribuyente, hay que decidir a quién se imputa cada renta. La LIRPF parte de un principio de individualización: la renta se atribuye al contribuyente que la haya generado o que sea titular de su fuente (art. 11 LIRPF).

Las reglas concretas se ajustan a la naturaleza de cada categoría de renta:

- Los rendimientos del trabajo se atribuyen a quien haya generado el derecho a su percepción.
- Los rendimientos del capital se atribuyen al titular de los elementos patrimoniales que los producen.
- Los rendimientos de actividades económicas se atribuyen a quien realice de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales se atribuyen a los titulares de los bienes o derechos de los que provengan.

Cuando los bienes son comunes a los cónyuges (caso por ejemplo de la sociedad de gananciales), la titularidad se atribuye por mitad, salvo que se acredite otra cuota.

La regla, que parece sencilla, genera bastantes problemas prácticos, sobre todo en relación con la calificación de los rendimientos como rendimientos del trabajo o de actividades económicas en supuestos de cónyuges colaboradores.

14. Ejemplos

- Juana Shanon y Bermeja Arauz están casadas en régimen de gananciales. Juana trabaja como ingeniera por cuenta ajena. Bermeja no obtiene ingresos del trabajo. Aunque, conforme al art. 1.347.1.º CC, el salario percibido por Juana tiene naturaleza ganancial y, civilmente, pertenece por mitad a ambos, a efectos del IRPF la totalidad del rendimiento del trabajo se imputa a Juana por ser quien ha generado el derecho a su percepción. La consecuencia práctica es relevante: la escala progresiva se aplica en bloque sobre el rendimiento íntegro, sin posibilidad de "reparto fiscal" entre los cónyuges (art. 11.2 LIRPF)
- Rosa Espinosa adquirió un local comercial antes de contraer matrimonio. Casada después en régimen de gananciales, arrienda el local durante el ejercicio. El bien tiene carácter privativo (art. 1.346 CC). El rendimiento del capital inmobiliario se imputa íntegramente a Espinosa como titular del elemento patrimonial, con independencia de que las rentas dinerarias percibidas se integren materialmente en la masa ganancial (art. 11.3 LIRPF)
- Los cónyuges Ana Gómez y Mohammed Mansour, casados en gananciales, mantienen una cartera de valores suscrita formalmente a nombre de Ana, pero financiada con fondos comunes. Los intereses y dividendos generados se imputan por mitad a cada cónyuge: la regla atiende a la titularidad material, el bien es ganancial, y no al título formal. La inscripción registral o la denominación de la cuenta no alteran la atribución fiscal (art. 11.3 LIRPF).
- Ramón Al-Sayed, casado en gananciales con Javier Friedman, ejerce como odontólogo en consulta propia. Javier no participa en la ordenación de los medios de producción. La totalidad del rendimiento de la actividad económica se imputa a Ramón, por ser quien realiza de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia, aunque el local de la consulta y el instrumental adquiridos durante el matrimonio sean gananciales. La titularidad civil de los medios afectos no traslada parte alguna del rendimiento a Javier (art. 11.4 LIRPF).
- Ramón Katz y Laura Wang, casados en gananciales, transmiten la vivienda que adquirieron vigente la sociedad conyugal. La ganancia patrimonial resultante se imputa por mitad a cada uno, por ser ambos titulares del bien transmitido. Si, por el contrario, la vivienda hubiera sido privativa de Laura, por adquisición previa al matrimonio o herencia, la ganancia se imputaría íntegramente a ella, sin perjuicio de que el precio recibido pudiera integrarse después en la masa ganancial (art. 11.5 LIRPF).

Material protegido por licencia Creative Commons, que permite su reproducción parcial y reutilización docente sin necesidad de autorización, siempre que se atribuya correctamente la autoría y no se incorpore a un producto de carácter lucrativo.

Sugerencia de cita: RUIZ ALMENDRAL, V., “Módulo II. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en RUIZ ALMENDRAL, V. (Coord.), *OCW Sistema Tributario Español*, Universidad Carlos III de Madrid, OpenCourseWare, disponible en <https://ocw.uc3m.es/>, bajo licencia Creative Commons BY-NC-SA