

Casos de exámenes de convocatorias anteriores sobre el IRPF (con soluciones actualizadas a 1 de diciembre de 2015)

Sumario con hipervínculos:

- Contribuyentes
- Exenciones
- Imputación temporal
- Rendimientos del trabajo
- Rendimientos del capital inmobiliario
- Rendimientos del capital mobiliario
- Rendimientos de actividades económicas
- Ganancias y pérdidas patrimoniales
- Régimen especial de imputación de rentas inmobiliarias
- Régimen especial de atribución de rentas
- Integración y compensación de rentas
- Mínimo personal y familiar
- Deducciones en la cuota
- Tributación familiar
- Pagos a cuenta

Contribuyentes

Una persona del cuerpo diplomático español ha estado destinada durante once meses del año en Sudáfrica. Precise el régimen tributario en la imposición directa de este hecho. [Febrero 2012]

En la solución de este supuesto haremos abstracción de lo que pueda establecer el Convenio de doble imposición que España ha firmado con Sudáfrica y nos limitaremos a aplicar la normativa doméstica.

El artículo 10 LIRPF califica como contribuyentes del IRPF a ciertas personas que tienen su residencia habitual en territorio extranjero. La **persona del cuerpo diplomático español destinada en Sudáfrica** tendrá la consideración de contribuyente del IRPF en virtud de la letra a) del apartado 1 de ese artículo, siempre que tenga la nacionalidad española. La excepción de la letra a) del apartado 2 de aquel artículo nunca le será aplicable, pues se refiere exclusivamente a personas que no sean funcionarios en activo ni titulares de cargo o empleo oficial (esto es, al personal administrativo, técnico o de servicios).

Al ser contribuyente con residencia en el extranjero, las escalas aplicables serán las previstas en los artículos 63.1 y 65 LIRPF, y los tipos de gravamen de la base liquidable del ahorro serán los previstos en el artículo 66.2 LIRPF.

Un jugador de baloncesto, aprovechando que en la NBA se ha producido un cierre patronal, ha percibido unas retribuciones por jugar en un equipo español entre los meses de febrero a diciembre de 2015. Precise el régimen tributario en la imposición directa de este hecho. [Febrero 2012]

En la solución de este supuesto haremos abstracción de lo que pueda establecer el Convenio de doble imposición que España ha firmado con Estados Unidos y nos limitaremos a aplicar la normativa doméstica.

Al haber permanecido más de 183 días durante el año natural en territorio español, el **jugador de baloncesto** será contribuyente por el IRPF [art. 9.1.a) LIRPF].

No podrá optar por el régimen especial para trabajadores desplazados del artículo 93 LIRPF pues están excluidos los deportistas profesionales.

Exenciones

Alberto recibe una anualidad por alimentos satisfecha por su hermano en virtud de decisión judicial. ¿Está gravada por el IRPF esa anualidad? En caso de respuesta afirmativa, indique qué calificación merece, esto es, en qué categoría de rentas del IRPF de Alberto se incluiría. [Septiembre 2015]

El artículo 7 LIRPF sólo contempla la exención de las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial [letra k)]. Las anualidades percibidas de un hermano quedan por lo tanto **gravadas por el IRPF**.

De acuerdo con el artículo 17.2.f) LIRPF, esas anualidades tendrán la consideración de **rendimientos del trabajo**.

El directivo de una Sociedad Anónima ha sido despedido con una indemnización de 90.000 €. Indique la trascendencia en el IRPF de este hecho. [Febrero 2013]

De acuerdo con el primer párrafo de la letra e) del artículo 7 LIRPF, están exentas en el IRPF «*Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato*».

De acuerdo con ese precepto, si el empleado de la Sociedad Anónima tuviera derecho a una indemnización por despido de acuerdo con la normativa laboral, la cantidad percibida estaría exenta hasta el importe establecido con carácter obligatorio en esta normativa. Si los 90.000 € percibidos superan este importe, el exceso será gravado como rendimiento del trabajo (art. 17 LIRPF).

Si la relación laboral se ha extendido durante un período superior a dos años, podría resultar aplicable sobre el rendimiento íntegro no exento una reducción del 30 por 100 por razón del período de generación en los términos previstos en los artículos 18.2 LIRPF

y 11.2 RIRPF. Debe tenerse presente que el rendimiento no es calificado como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo por el artículo 11.1 RIRPF. En particular, debe señalarse que no resulta aplicable la letra f) del artículo 11.1 RIRPF, ya que la cantidad no ha sido percibida «por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral».

Si, como parece deducirse del enunciado, la relación laboral era especial de alta dirección, se entiende por lo general que la cantidad percibida está sujeta al IRPF sin exención, toda vez que la normativa laboral aplicable (Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección) no establece una indemnización máxima ni mínima para el supuesto de cese en la relación, esto es, no establece una cuantía de indemnización «con carácter obligatorio»¹. Ahora bien, no faltan opiniones en contra. Así, el Profesor MARTÍN QUERALT, autor del capítulo del manual recomendado relativo al IRPF, señala que «hay supuestos en los que la cantidad abonada está prevista en un contrato y, pese a ello, cabe entender que debe considerarse exenta porque la cantidad convenida pasa a integrarse en el propio ordenamiento jurídico, al existir en el mismo una remisión expresa a la cantidad pactada para el caso de rescisión contractual» y cita como uno de estos supuestos el de la relación laboral de alta dirección (Manual de Derecho Tributario. Parte especial, 12.ª edición, Aranzadi, 2015, pág.83).

Uno de los hijos de un matrimonio, de 17 años, ha trabajado en el extranjero durante 3 meses y ha percibido 12.000 euros. ¿Qué trascendencia tiene este hecho a efectos del IRPF? [Septiembre 2012]

Los **rendimientos de trabajo** percibidos por el hijo en el extranjero pueden quedar **exentos** por aplicación de los artículos 7.p) LIRPF y 6 RIRPF. Estos preceptos supeditan la exención al cumplimiento de dos condiciones que muy resumidamente pueden describirse de la siguiente forma: 1.ª Que el trabajo se realice para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero; y 2.ª Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un paraíso fiscal.

La exención de esos rendimientos afecta, además, a la posibilidad de aplicar el **mínimo por descendientes** por ese hijo en la declaración conjunta o en las declaraciones individuales de los padres. En efecto, de acuerdo con el artículo 58.1 LIRPF procede aplicar ese mínimo por cada descendiente menor de veinticinco años, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, «*excluidas las exentas*», superiores a 8.000 euros.

¹ Nota sin relevancia para la calificación del examen. De acuerdo con el artículo 11.dos del Real Decreto citado, «*El contrato podrá extinguirse por decisión del empresario mediante despido basado en el incumplimiento grave y culpable del alto directivo, en la forma y con los efectos establecidos en el artículo 55 del Estatuto de los Trabajadores; respecto a las indemnizaciones, en el supuesto de despido declarado improcedente se estará a las cuantías que se hubiesen pactado en el contrato, siendo en su defecto de veinte días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de doce mensualidades*».

Susana ha sufrido lesiones no invalidantes en un accidente. Por razón de esas lesiones ha percibido una cantidad de 3.000 € derivada de un contrato de seguro de accidentes que tenía suscrito con la compañía aseguradora OCASO. Indique si esta renta está gravada por el IRPF. [Septiembre 2014]

Se refiere a las indemnizaciones por daños personales derivadas de contratos de seguro de accidentes el segundo párrafo del artículo 7.d) LIRPF. Se entiende por daños personales los físicos, psíquicos o morales. El caso planteado se refiere a daños físicos (lesiones) y, por lo tanto, procede examinar el contenido del párrafo señalado.

El precepto citado establece con carácter general la exención de las indemnizaciones a que se refiere, si bien con dos limitaciones:

- 1.- No quedan exentas las indemnizaciones derivadas de contratos de seguro de accidentes cuyas primas hayan podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.^a del artículo 30.2 LIRPF. Las primas satisfechas por Susana a la aseguradora OCASO ni han reducido la base imponible ni han podido ser consideradas gasto deducibles por aplicación de la regla citada. Por lo tanto, esta excepción no se aplica a nuestro caso.
- 2.- La exención sólo procede *«hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre»*.

En conclusión, la indemnización percibida por Susana estará exenta con el límite cuantitativo indicado.

Imputación temporal

¿Está obligado un Notario a aplicar el criterio del devengo en el IRPF en relación con las retribuciones de su actividad notarial o puede optar por otro criterio de imputación temporal? [Febrero 2014]

Las retribuciones que obtiene un Notario son calificables como rendimientos de actividades económicas (art. 27.1 LIRPF). Más concretamente, se trata de rendimientos de una actividad profesional que se determinarán con arreglo al método de estimación directa.

Los rendimientos de actividades económicas *«se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse»* [art. 14.1.b) LIRPF].

El artículo 7.2 RIRPF establece a este respecto lo siguiente:

- Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 RIRPF podrán optar por el criterio de cobros

- y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas (apartado 1.º).
- Esta regla no será de aplicación si el contribuyente desarrollase alguna actividad económica por la que debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el artículo 68.2 RIRPF o llevase contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio (apartado 3.º).

El artículo 68.5 RIRPF se refiere a las obligaciones registrales de «*Los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades*».

En consecuencia, el Notario podrá optar por el criterio de cobros y pagos siempre que no concurra alguna de las circunstancias señaladas en el apartado 3.º del artículo 7.2 RIRPF.

Una persona física, que es profesional, ha cobrado en 2015 el 25% de los honorarios de un asunto que le ha ocupado varios años. El resto lo cobrará en los próximos tres años. ¿Qué trascendencia tienen estos hechos a efectos del IRPF? [Septiembre 2012]

Los rendimientos obtenidos por el cónyuge profesional merecen la **calificación de rendimientos de actividades económicas** (art. 27.1 LIRPF).

El **importe de estos rendimientos** se determinará por el método de estimación directa (normal o simplificada). Pese a tratarse de honorarios derivados de un asunto que ha ocupado varios años, no resulta aplicable la reducción prevista en el artículo 32.1 LIRPF, dado que, según el último párrafo de este precepto, «*No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos*».

En cuanto a la **imputación temporal**, el artículo 14.1.b) LIRPF establece que «*Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse*».

De acuerdo con el artículo 7.2 RIRPF (en relación con el art. 68.5 RIRPF), el profesional podrá optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de la actividad económica. De optar por este criterio, en 2015 sólo deberá imputar el importe de los honorarios que ha percibido (el 25% del total).

Si no opta por el señalado criterio de caja, deberá aplicar los criterios de imputación temporal previstos en la LIS [artículos 14.1.b) LIRPF y 7.1 RIRPF].

De acuerdo con el artículo 11.4 LIS «*En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo*». El mismo precepto señala que se consideran operaciones a plazos o con

precio aplazado *«aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año».*

Si el sujeto decide aplicar el criterio del devengo, el ingreso se deberá computar en el período o períodos impositivos en que se produzca la corriente real de servicios que ese ingreso representa.

En 2015 Fermín percibe unos rendimientos del trabajo que fueron exigibles en 2014 ("atrasos"). ¿A qué período impositivo del IRPF debe imputar esos rendimientos? [Septiembre 2014]

Al hablarse de "atrasos" parece claro que el retraso en el pago no se ha producido por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a la percepción de los rendimientos o su cuantía. Resulta aplicable entonces el primer inciso del artículo 14.2.b) LIRPF. De acuerdo con este inciso, los rendimientos derivados del trabajo que se perciben en períodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles debido a circunstancias justificables no imputables al contribuyente se imputarán a los períodos impositivos en que fueron exigibles. Por lo tanto en nuestro caso, si se da la circunstancia señalada, Fermín deberá imputar esos rendimientos al período impositivo de 2014.

El precepto citado añade que *«La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto».* Si los atrasos se perciben una vez terminado el plazo de la declaración del IRPF 2014, Fermín tendría que presentar una autoliquidación complementaria antes del término de presentación del IRPF 2015. El precepto citado aclara que la presentación de esta autoliquidación complementaria no llevará aparejada ni sanciones, ni intereses de demora, ni recargo alguno.

Rendimientos del trabajo

Alberto recibe una anualidad por alimentos satisfecha por su hermano en virtud de decisión judicial. ¿Está gravada por el IRPF esa anualidad? En caso de respuesta afirmativa, indique qué calificación merece, esto es, en qué categoría de rentas del IRPF de Alberto se incluiría. [Septiembre 2015]

Solución.

Un grupo musical ha sido contratado para dar un concierto en un festival celebrado en Madrid. Cada uno de los miembros del grupo ha percibido 100.000 € por la actuación. Precise el régimen tributario en el IRPF de estos hechos. [Febrero 2013]

La relación establecida entre el organizador del festival y el grupo musical será calificable

a buen seguro como una relación laboral especial de artistas en espectáculos públicos². De acuerdo con el artículo 17.2.j) LIRPF tienen la consideración de rendimientos del trabajo «*Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial*». Ahora bien, el artículo 17.3 LIRPF añade que cuando los rendimientos derivados de la relación laboral de los artistas en espectáculos públicos, entre otros, «*supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*» se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

En el caso planteado debería analizarse, por lo tanto, si se ha procedido por el grupo a la «*ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*», en particular, con la finalidad de actuar en el festival. Si se entiende que ha sido así, el rendimiento percibido será calificable como rendimiento de actividades económicas. En caso contrario, será calificable como rendimiento del trabajo.

Pedro satisface una retribución en especie a Juan, uno de sus empleados, detrayendo del sueldo dinerario de este el importe del correspondiente ingreso a cuenta. ¿Debe Juan sumar el ingreso a cuenta a la retribución en especie que percibe al determinar el rendimiento del trabajo en su declaración del IRPF? [Febrero 2015]

De acuerdo con el artículo 43.2 LIRPF, al valor de la retribución en especie «*se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al percceptor de la renta*». En el caso planteado el importe del ingreso a cuenta se ha repercutido a Juan. En consecuencia, Juan no deberá sumar este ingreso al determinar su rendimiento del trabajo.

Una persona física se ha acogido a un plan de jubilación anticipada de su empresa. Ha recibido, como indemnización, la cantidad correspondiente a cincuenta días por año trabajado. ¿Qué trascendencia tienen estos datos en el IRPF? [Febrero 2013]

Las cantidades percibidas por el trabajador como consecuencia de la jubilación anticipada son rendimientos del trabajo personal (art. 17.1 LIRPF). No resulta aplicable ninguna exención. En particular, no resulta aplicable la exención prevista por el artículo 7.e) LIRPF, al no tratarse de un despido o cese del trabajador.

En relación con la posible aplicación de la reducción del 30% por irregularidad prevista

² Nota sin relevancia para la calificación del examen. Según el artículo 1.2 del Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos, «*Se entiende por relación especial de trabajo de los artistas en espectáculos públicos la establecida entre un organizador de espectáculos públicos o empresario y quienes se dediquen voluntariamente a la prestación de una actividad artística por cuenta, y dentro del ámbito de organización y dirección de aquéllos, a cambio de una retribución*».

en el artículo 18.2 LIRPF deben hacerse las siguientes observaciones:

- a) La aplicación de la reducción está supeditada en todo caso a que la prestación no se perciba en forma de renta (art. 18.1 LIRPF).
- b) Cabe entender que las cantidades son satisfechas por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral y que, por lo tanto, se considerarán obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo de acuerdo con el artículo 12.1.f) RIRPF. En consecuencia, si el rendimiento se imputa en un solo período impositivo (art. 18.2 LIRPF, primer párrafo *in fine*) se podrá aplicar la reducción.
- c) Alternativamente, podría aplicarse la reducción si se entiende que el rendimiento tiene un período de generación superior a dos años. A estos efectos deberá tenerse en cuenta la duración de la relación laboral y la vinculación de la retribución a esa duración³.

Una persona física fue empleada de una SA hasta el mes de julio de 2015. En 2012 había percibido de la SA opciones de compra sobre acciones de la propia SA por un precio de 1 millón de euros. Ejercita las opciones en noviembre de 2015, cuando el valor de mercado de las acciones es de 1,7 millones de euros. Precise el régimen tributario en la imposición directa de estos hechos: [Febrero 2013]

La entrega de opciones de compra de acciones de la sociedad empleadora a sus trabajadores constituye un rendimiento del trabajo personal para estos (art. 17.1 LIRPF). Esta entrega quedará exenta si se entiende aplicable el artículo 42.3.f) LIRPF, desarrollado por el artículo 43 RIRPF.

El rendimiento del trabajo derivado de estas opciones sobre acciones se devenga en el momento en el que el trabajador ejercite sus derechos de opción, en este caso en el ejercicio 2015, por la diferencia entre el valor de cotización de las acciones el día del ejercicio (1,7 millones de euros) y la cantidad satisfecha por el empleado beneficiario (1 millón de euros).

La aplicación de la reducción del 30% por irregularidad prevista en el artículo 18.2 LIRPF está supeditada al hecho de que los rendimientos se hayan generado en un período superior a dos años. A estos efectos, el apartado 4 de la disposición transitoria vigésima quinta de la LIRPF exige que las opciones de compra se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente.

³ Nota sin relevancia para la calificación del examen. En relación con este requisito, la Dirección General de Tributos ha entendido lo siguiente en consultas como la V1278-12 (13/6/2012): «Respecto a la existencia de dicho período, procede señalar que para su apreciación se exige que el rendimiento al que se aplique esté vinculado a la existencia de ese período superior a dos años, es decir, resulta necesaria la existencia de un período de tiempo pasado al que pueda vincularse. Para ello resulta necesaria la vinculación del propio rendimiento con una antigüedad en la empresa (como mínimo) por ese período y que la regulación que lo establezca (norma, convenio, pacto o contrato) supere también el período superior a dos años exigido por la normativa del Impuesto. Cumpliéndose esa doble condición se entiende que el período de generación del rendimiento es superior a dos años y, por tanto, resulta de aplicación la reducción del 40 por 100, siempre y cuando no se trate de retribuciones que se obtengan de forma periódica o recurrente».

Fermín y la empresa para la que trabajaba han puesto fin de mutuo acuerdo a la relación laboral. Por esta resolución del contrato la empresa satisface 10.000 € a Fermín. ¿Disfruta este rendimiento de alguna reducción por irregularidad en el IRPF? [Febrero 2015]

De acuerdo con el artículo 18.2 LIRPF, se aplica un 30 por ciento de reducción, «*en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo*». Por lo tanto, el rendimiento al que se refiere el supuesto puede disfrutar de esa reducción en dos casos:

- a) Si tuviera un período de generación superior a dos años. No parece que esta circunstancia concorra. La cantidad percibida ha sido el fruto de un pacto entre Fermín y la empresa y no cabe hablar, en consecuencia, de un “período de generación”. Parece indiferente a estos efectos, en suma, que la relación laboral se haya prolongado por un período superior a dos años o que no haya sido así.
- b) Si se calificara reglamentariamente como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. Esta circunstancia sí concurre. De acuerdo con el artículo 12.1.f) RIRPF, a efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando se imputen en un único período impositivo, las «*cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral*».

Una persona física ha percibido una prestación procedente de un fondo de pensiones en forma de capital (y no en forma de renta). Determine qué calificación merece esta renta (es decir, en qué categoría de rentas del impuesto se incluye) y si resulta aplicable sobre ella alguna reducción. [Septiembre 2013]

La prestación percibida de un fondo de pensiones es un rendimiento del trabajo según el artículo 17.2.a), 3.ª, LIRPF.

No resulta aplicable ninguna de las reducciones previstas en el artículo 18 LIRPF. El apartado 2 de este artículo se refiere a «*rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a)*» y el apartado 3 se refiere a las «*prestaciones establecidas en el artículo 17.2.a) 1.ª y 2.ª*».

Sí resultará aplicable, en cambio, la reducción prevista en el artículo 20 LIRPF.

Una persona física trabaja en 2015 para una compañía de venta de productos informáticos. Además del sueldo, utiliza un vehículo proporcionado por la empresa. ¿Qué trascendencia tienen estos datos en el IRPF? [Febrero 2012]

El **sueldo** constituye un rendimiento del trabajo, de acuerdo con el artículo 17.1.a) LIRPF.

La **utilización del vehículo de la empresa** constituye un rendimiento del trabajo en

especie cuando se destine a «*finés particulares*» (art. 42.1 LIRPF). No lo será si se destina al desarrollo de la actividad laboral.

Si se trata de una retribución en especie, se valorará de acuerdo con lo previsto en la letra b) del artículo 43.1.1.º LIRPF: el 20 por 100 anual del coste de adquisición (incluidos los tributos que graven la operación) para la compañía o, si el vehículo no es propiedad de la compañía, el 20 por 100 anual del valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo. La valoración resultante se podrá reducir hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente.

A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al trabajador (art. 43.2 LIRPF).

En 2015 Fermín percibe unos rendimientos del trabajo que fueron exigibles en 2014 ("atrasos"). ¿A qué período impositivo del IRPF debe imputar esos rendimientos?

Solución.

Rendimientos del capital inmobiliario

Juan ha constituido un derecho de usufructo sobre un bien inmueble de su propiedad en favor de Eugenio por un precio de 20.000 €. ¿Qué calificación merece la renta que se deriva de esta operación en el IRPF de Juan? [Febrero 2014]

Según el artículo 22.1 LIRPF, los rendimientos obtenidos por el titular de un bien inmueble por la constitución o cesión de derechos reales de uso o disfrute merece la calificación de rendimiento íntegro de capital inmobiliario.

Alberto ha constituido un derecho de usufructo vitalicio sobre un terreno de su propiedad a favor de Rodrigo por un precio de 180.000€. Precise la trascendencia a efectos del IRPF de estos datos. [Septiembre 2012]

La retribución percibida por Alberto merece la calificación de **rendimiento de capital inmobiliario**. En efecto, de acuerdo con el artículo 22.1 LIRPF, «*Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza*».

En la **cuantificación** de ese rendimiento debe tenerse en cuenta la reducción del 30 por 100 prevista en los artículos 23.3 LIRPF y 15 RIRPF. El artículo 15.1.c) RIRPF recoge entre los rendimientos de capital inmobiliario que se consideran obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo los «*obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio*». En consecuencia, si estos ingresos se

imputan en un único período impositivo (como señala el art. 23.3 LIRPF y el primer párrafo del art. 15.1 RIRPF), resultará aplicable la reducción.

Una persona física ha constituido un derecho de superficie durante cuarenta años. Percibirá una contraprestación dineraria en cinco plazos durante los cinco primeros años. Determine qué calificación merece esta renta (es decir, en qué categoría de rentas del impuesto se incluye) y si resulta aplicable sobre ella alguna reducción. [Septiembre 2013]

El derecho de superficie es un derecho real sobre bienes inmuebles. Los rendimientos derivados de la constitución de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles son calificados por el artículo 22.1 LIRPF como rendimientos de capital inmobiliario. Esta es por lo tanto la calificación que merece la renta señalada.

El artículo 23.3 LIRPF establece que los rendimientos con un período de generación superior a dos años se reducirán en un 30 por ciento. Ahora bien, será necesario a estos efectos que los rendimientos se imputen en un único período impositivo.

En el caso planteado no parece posible imputar todos los rendimientos en un solo período impositivo. De acuerdo con el artículo 14.1.a) LIRPF, los rendimientos del capital deben imputarse al período impositivo en que sean exigibles. La aplicación de la regla especial del artículo 14.2.d) LIRPF llevaría a una solución similar.

Al no ser posible imputar los rendimientos en un único período impositivo, la reducción no resulta aplicable.

Pedro ha arrendado un terreno de su propiedad a una sociedad. ¿Puede Pedro deducir alguna cantidad por la amortización del terreno en la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario? [Septiembre 2015]

No es posible. De acuerdo con el artículo 23.1.b) LIRPF, para la determinación de los rendimientos netos del capital inmobiliario son deducibles las cantidades destinadas a la amortización del inmueble, siempre que respondan a su depreciación efectiva. Tratándose de inmuebles, «*se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo*».

Una persona física ha declarado como gasto el coste de las obras de un edificio que tiene arrendado. Las obras han consistido en reforzar los cimientos del edificio y cambiar completamente el tejado. Precise el régimen tributario en la imposición directa de estos datos. [Febrero 2012]

Supondremos que no se cumplen las condiciones previstas en el artículo 27.2 LIRPF y que, por lo tanto, el **arrendamiento** genera rendimientos de capital inmobiliario y no rendimientos de actividades económicas.

Son deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario «*Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos*» [art. 23.1.a) LIRPF]

y primer párrafo del art. 13 RIRPF].

Merecen esa calificación los gastos de conservación y reparación. De acuerdo con la letra a) del artículo 13 RIRPF, tienen la consideración de gastos de reparación y conservación «*Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones*», así como «*Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros*».

El artículo 13 RIRPF aclara que no serán deducibles por este concepto «*las cantidades destinadas a ampliación o mejora*». Cabe considerar como ampliaciones o mejoras las que redundan, bien en un aumento de la capacidad o habitabilidad del inmueble (art. 55.1 RIRPF), bien en un alargamiento de su vida útil.

Si las obras a las que se refiere el supuesto merecen la calificación de gastos de conservación o reparación serán fiscalmente deducibles en el ejercicio en que se realicen, con el límite previsto en el artículo 23.1.a), 1.º, LIRPF. En el caso más probable de que las obras constituyan mejoras, su importe se considerará mayor valor de adquisición del inmueble, amortizable en los términos previstos en la letra b) del artículo 23.1 LIRPF y en el artículo 14 RIRPF.

Una persona física ha tenido arrendado un inmueble durante seis meses. A pesar de intentar arrendarlo durante el resto del año (incluso mediante anuncios en prensa), no lo ha logrado. Ha satisfecho unos gastos de comunidad de 1.000 € en cada uno de los doce meses del año. Indique la trascendencia en el IRPF de estos hechos. [Febrero 2013]

Los rendimientos derivados del arrendamiento del inmueble merecerán la calificación de rendimientos del capital inmobiliario. De acuerdo con el artículo 27.2 LIRPF, sólo se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

No cabe duda de que el coste de la comunidad correspondiente a los seis meses en que el inmueble ha estado arrendado será uno de los gastos fiscalmente deducibles en la determinación del rendimiento del capital inmobiliario, de acuerdo con el artículo 23.1.a) LIRPF.

En cuanto a los seis meses en el que el inmueble no ha estado arrendado, caben las tres soluciones siguientes:

- a) Dado que se ha intentado arrendar (incluso mediante anuncios en prensa), cabe entender que los gastos generados (los gastos de comunidad correspondientes a esos seis meses y el coste de los anuncios, por ejemplo) son fiscalmente deducibles en la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario y que no procede imputación de rentas inmobiliarias por ese período.
- b) Dado que el inmueble no ha estado efectivamente arrendado, los gastos correspondientes a esos seis meses no serán fiscalmente deducibles y procederá la

- imputación proporcional de rentas inmobiliarias por ese período (art. 85.1 LIRPF).
- c) Algunos gastos directamente vinculados con la futura obtención de rendimientos serán fiscalmente deducibles en la determinación de los rendimientos de capital inmobiliario, mientras que los gastos fijos y habituales (como los gastos de comunidad) no serán deducibles, procediendo además la imputación de rentas inmobiliarias por esos seis meses⁴.

Por lo demás, si el inmueble arrendado fuera una vivienda, sería aplicable la reducción del 60 por ciento del rendimiento neto positivo prevista en artículo 23.2 LIRPF.

Rendimientos del capital mobiliario

Pedro ha percibido 2.000 € en concepto de prima de asistencia a una Junta de la Sociedad de la que es accionista. ¿Cómo tributa esta prima en el IRPF de Pedro? [Febrero 2014]

Las primas de asistencia a juntas constituyen un rendimiento de capital mobiliario obtenido por la participación en los fondos propios de la Sociedad, según el artículo 25.1.a) LIRPF.

Una persona física tiene unas cuentas bancarias y una cartera de valores en un banco residente en Suiza. Los intereses que ha percibido de las cuentas bancarias han soportado una retención del 35% en Suiza. Indique el tratamiento tributario en la imposición directa de estos hechos [Febrero 2013]

Supondremos que la persona física es residente en territorio español porque, de no ser así, la posesión de cuentas y valores en un banco suizo y la obtención de intereses por esas cuentas carecerían de relevancia a efectos fiscales en España.

Siendo la persona física residente en España, estará obligada a tributar por la totalidad de su patrimonio neto «con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos» en el Impuesto sobre el Patrimonio [art. 5.1.a) LIP], y

⁴ Nota sin relevancia para la calificación del examen. Esta es la solución adoptada por la Dirección General de Tributos en consultas como la 1201-01 (19/6/2001) o la V0770-09 (14/4/2009): «este Centro viene manteniendo como criterio interpretativo que, conceptualmente, los gastos de conservación y reparación efectuados en un piso con la finalidad de volver a alquilarlo tendrán la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, si bien procede matizar aquí que esta deducibilidad no ampara las adquisiciones de mobiliario y electrodomésticos, cuya incidencia en el rendimiento neto se producirá a través de las amortizaciones./ Ahora bien, para que opere el citado criterio interpretativo resulta necesaria la existencia de una correlación entre esos gastos de conservación y reparación y los ingresos derivados del posterior arrendamiento del inmueble o, en su caso, de la posterior constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute del mismo. Lo anterior comporta que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario (a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute) y no al disfrute, siquiera temporal, del inmueble por el titular./ [...] Por lo que se refiere a los gastos fijos y habituales que produce el inmueble (comunidad, luz, IBI, etc.), su deducibilidad (debido a la necesaria correlación de los gastos con los ingresos) sólo operará respecto a la parte del período impositivo en que el inmueble se encuentre alquilado».

por su renta “mundial” en el IRPF (art. 2 LIRPF).

Para evitar la doble imposición, tanto en lo que refiere al Impuesto sobre el Patrimonio como en lo que se refiere al IRPF, debería tenerse en cuenta el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza⁵. En las líneas que siguen prescindiremos del contenido de este Convenio y nos limitaremos a aplicar la normativa doméstica.

En lo que se refiere al Impuesto sobre el Patrimonio, podrá practicar, por razón de los bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la deducción en cuota a que se refiere el artículo 32 LIP. De acuerdo con este precepto podrá deducir la menor de las dos cantidades siguientes

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

En lo que se refiere al IRPF, los intereses percibidos serán calificables como rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios (art. 25.2 LIRPF) que se integrarán en la renta del ahorro [art. 46.a) LIRPF]. Por otro lado, resultará aplicable la deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 80 LIRPF. De acuerdo con este precepto, el contribuyente podrá deducir en cuota el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, con el límite del resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

Rendimientos de actividades económicas

Un grupo musical ha sido contratado para dar un concierto en un festival celebrado en Madrid. Cada uno de los miembros del grupo ha percibido 100.000 € por la actuación. Precise el régimen tributario en el IRPF de estos hechos. [Febrero 2013]

Solución.

Una persona física ha decidido quedarse con una de las edificaciones cuya construcción ha promovido para utilizarla como vivienda durante los fines de semana. El valor de mercado de esa vivienda es de 100.000 €. ¿Qué trascendencia tienen estos datos a efectos del IRPF? [Febrero 2012]

La actividad de **promoción inmobiliaria** constituye una actividad económica cuyos

⁵ Nota sin relevancia para la calificación del examen. En relación con los intereses percibidos, debería también tenerse en cuenta el Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

rendimientos se declaran en el IRPF de acuerdo con las reglas establecidas en los artículos 27 y siguientes de la LIRPF.

En cuanto a la **edificación que conserva** como vivienda ocasional debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 28.4 LIRPF. De acuerdo con este precepto, en caso de autoconsumo «*Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad*». En consecuencia, el contribuyente deberá incluir entre los rendimientos de su actividad económica el valor de mercado de esa vivienda (100.000 €), menos el coste que ha tenido por construirla.

Por otro lado, al tratarse de una vivienda ocasional y no la habitual, procederá la **imputación de rentas inmobiliarias** conforme al régimen especial previsto en el artículo 85 LIRPF. De acuerdo con este precepto, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral o el 1,1 por ciento si el valor catastral ha sido revisado en el período impositivo o en los diez períodos impositivos anteriores.

Javier, promotor inmobiliario, ha decidido quedarse con una de las edificaciones cuya construcción ha promovido para utilizarla como vivienda durante los fines de semana. El valor de mercado de esa vivienda es de 100.000 €. ¿Qué trascendencia tiene esta operación en relación con el rendimiento de la actividad económica de Javier en el IRPF? [Febrero 2015]

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 28.4 LIRPF, «*Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente [...] destine al uso o consumo propio*». En consecuencia, Javier deberá sumar los 100.000 € al resto de los rendimientos que derivan de su actividad empresarial.

Javier utiliza un coche para los desplazamientos que tiene que realizar en el ejercicio de su actividad empresarial. En los días festivos utiliza el mismo coche para sus necesidades privadas, ajenas a la actividad empresarial. ¿Puede Javier deducir algún gasto por la amortización de ese coche en el IRPF? [Febrero 2014]

El segundo párrafo del artículo 29.2 LIRPF señala que «*Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica*».

El artículo 22.4 RIRPF establece que se consideran utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante «*los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad*».

Ahora bien, el mismo precepto añade que esta regla «*no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo*» con ciertas salvedades (vehículos mixtos

destinados al transporte de mercancías; vehículos destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación; vehículos destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación; vehículos destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales; vehículos destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad).

Por lo tanto, con las salvedades indicadas, **los coches que se utilizan para necesidades privadas no pueden considerarse afectos a la actividad económica**, aunque esa utilización para necesidades privadas sea accesoria y notoriamente irrelevante.

Juan ha organizado una guardería para los hijos de sus empleados en un local de su propiedad. ¿Puede Juan deducir la amortización del local en la determinación del rendimiento de su actividad económica en el IRPF? [Septiembre 2014]

Supongamos que Juan determina el rendimiento de su actividad económica a través del régimen de estimación directa. En este régimen el rendimiento se calcula en lo sustancial de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades, según el artículo 28.1 LIRPF. Estas normas establecen la deducibilidad de las amortizaciones de los elementos del activo fijo. Por lo tanto, la amortización del local a que se refiere el supuesto será deducible en la medida en que ese local esté afecto (esto es, se destine) a la actividad económica.

De acuerdo con el artículo 29.1.b) LIRPF, se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica «*Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad*». El local en el que se organiza la guardería puede considerarse un bien destinado a los servicios socioculturales de los trabajadores.

En conclusión, Juan podrá deducir la amortización del local en la determinación del rendimiento de su actividad económica.

¿Está obligado un Notario a aplicar el criterio del devengo en el IRPF en relación con las retribuciones de su actividad notarial o puede optar por otro criterio de imputación temporal? [Febrero 2014]

Solución.

Una persona física, que es profesional, ha cobrado el 25% de los honorarios de un asunto que le ha ocupado varios años. El resto lo cobrará en los próximos tres años. ¿Qué trascendencia tienen estos hechos a efectos del IRPF? [Septiembre 2012]

Solución.

Ganancias y pérdidas patrimoniales

Un empresario persona física cede su posición contractual como arrendatario de un local de negocio a otro empresario por un precio de 20.000 €. ¿Cómo se califica la renta que obtiene el primer empresario al ceder el contrato de arrendamiento? Dicho de otro modo, ¿en qué categoría de renta del IRPF se incluye? [Febrero 2015]

La renta derivada del traspaso se califica como ganancia o pérdida patrimonial de acuerdo con el artículo 33.1 LIRPF, toda vez que se pone de manifiesto una variación en el valor del patrimonio con ocasión de una alteración en la composición de éste y esta variación no se califica por la LIRPF como rendimiento. Confirma esta calificación el artículo 37.1.f) LIRPF, que establece una regla específica de valoración de la ganancia o pérdida patrimonial para los casos de traspaso.

Debe aclararse que no resulta de aplicación al supuesto el artículo 15.1.a) RIRPF. Este precepto señala que los importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio se consideran obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo cuando se imputen en un único período impositivo «A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto». El artículo 23.3 LIRPF regula las reducciones por irregularidad aplicables en relación con los rendimientos del capital inmobiliario. De acuerdo con el artículo 22.1 LIRPF, «Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza». De todos estos preceptos se deduce que el artículo 15.1.a) RIRPF se está refiriendo a los rendimientos que, por razón del traspaso, pueda percibir el propietario del inmueble (o el titular de un derecho real sobre el inmueble, en su caso), y no al importe que percibe el arrendatario-cedente.

Tampoco resulta aplicable el artículo 25.4.c) LIRPF, que califica como rendimientos de capital mobiliario, entre otros, «los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador». En el caso planteado no tiene lugar un subarrendamiento, toda vez que el arrendatario cede su posición como tal a otra persona.

Juan, usufructuario de un bien inmueble, transmite su derecho de usufructo a Pedro. ¿Se califica como rendimiento de capital inmobiliario la renta obtenida por Juan en esta operación? [Septiembre 2015]

El artículo 21.1 LIRPF, relativo a todos los rendimientos de capital, señala que tendrán esta calificación «la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste». Ahora bien, en su segundo párrafo ese precepto señala que «las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando

exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos del capital».

La LIRPF sólo califica como rendimientos de capital mobiliario las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de elementos patrimoniales en el caso de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos (art. 25.2 LIRPF).

El artículo 22.1 LIRPF restringe la calificación de rendimientos de capital inmobiliario a aquellos *«procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos»*. En nuestro caso, la renta no procede de la titularidad de esos bienes o derechos, sino de la transmisión íntegra y definitiva de uno de los derechos citados en ese precepto.

La renta debe calificarse por lo tanto como **ganancia o pérdida patrimonial**. De acuerdo con el artículo 33.1 LIRPF, son ganancias y pérdidas patrimoniales *«las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos»*. El artículo 37 LIRPF, que contiene normas específicas de valoración de ciertas ganancias o pérdidas patrimoniales, se refiere en su letra k) a los casos en que *«el titular de un derecho real de goce o disfrute sobre inmuebles efectúe su transmisión»*.

En suma, la renta obtenida por Juan merece la calificación de ganancia patrimonial, al transmitirse íntegramente y de forma definitiva el derecho real de uso y disfrute que le pertenecía. Cosa distinta sucedería si Juan se limitase a arrendar el inmueble usufructuado o si fuera el propietario el que constituyese el derecho real de usufructo en favor de Pedro.

Rodrigo ha cedido su derecho de usufructo a Juan por 200.000€. Precise la trascendencia a efectos del IRPF de este hecho. [Septiembre 2012]

La renta derivada de la transmisión del derecho real de usufructo realizada por Rodrigo a Juan constituye una **ganancia o pérdida patrimonial** de acuerdo con el artículo 33.1 LIRPF, según el cual *«Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos»*. Puede verse, en este sentido, la argumentación desarrollada en la [solución del caso anterior](#).

El **importe** de la ganancia o pérdida patrimonial será la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión del derecho. En relación con el valor de adquisición debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 37.1.k) LIRPF. De acuerdo con el precepto citado, el precio de adquisición se minorará de forma proporcional al tiempo durante el cual el titular no hubiese percibido rendimientos del capital inmobiliario.

Juan cede a título oneroso la nuda propiedad de un bien inmueble. ¿Qué calificación merece la renta que se deriva de esta cesión en el IRPF de Juan?
[Febrero 2014]

Según el artículo 33.1 LIRPF, son ganancias y pérdidas patrimoniales «*las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos*». De acuerdo con esta definición, la renta que se deriva de la transmisión de la nuda propiedad de un bien inmueble merece la calificación de **ganancia o pérdida patrimonial** y formará parte de la renta del ahorro de acuerdo con el art.46.b) LIRPF. Debe tenerse en cuenta a estos efectos que esta renta no es subsumible en la definición de rendimiento de capital inmobiliario del artículo 22.1 LIRPF, toda vez que no se deriva ni del arrendamiento del bien, ni de la constitución de «derechos o facultades de uso o disfrute» sobre él.

Pedro ha transmitido a título gratuito su empresa a su hijo. ¿Qué trascendencia tiene esta transmisión en el IRPF de Pedro? [Febrero 2014]

Con carácter general, la transmisión a título gratuito de elementos afectos a una actividad económica puede poner de manifiesto una ganancia o pérdida patrimonial a los efectos del IRPF del donante por la diferencia entre el valor de transmisión (determinado con arreglo a lo previsto en los artículos 35 y 36 LIRPF) y el valor contable [según el art. 37.1.n) LIRPF]. Téngase en cuenta que no se computarán como pérdidas patrimoniales «*Las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades*» [art. 33.5.c) LIRPF].

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 33.3.c) LIRPF, se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial «*Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*». Según el precepto citado, para que resulte aplicable esta regla es necesario que los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición hayan estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión, según el precepto citado.

Indique si con motivo de las siguientes donaciones realizadas por una persona física se genera alguna renta gravable por su IRPF y, en su caso, cuál sería la calificación de esta renta. Indique también si puede practicar alguna deducción por ellas: a) Donación de un edificio a una Entidad sin ánimo de lucro. b) Donación de unos cuadros de gran valor y muy conocidos a un hijo.
[Septiembre 2013]

Toda transmisión de un bien (como la que se produce con ocasión de una donación) puede poner de manifiesto una diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición de ese bien que tributará generalmente como ganancia patrimonial en el IRPF.

Téngase en cuenta, por otro lado, que la pérdida económica que supone toda donación (por el importe correspondiente al valor del bien en la fecha de la transmisión) no puede

computarse a efectos fiscales como pérdida patrimonial, de acuerdo con el artículo 33.5.c) LIRPF.

- a) La ganancia patrimonial que se haya podido generar en la persona física donante por la donación a que se refiere la letra a) del caso estaría exenta en el IRPF por aplicación de lo establecido en el artículo 33.4.a) LIRPF, siempre que la donataria sea una de las entidades citadas en el artículo 68.3 LIRPF.

Además, el donante podrá aplicar en la cuota de su declaración del IRPF la deducción prevista en este artículo 68.3 LIRPF.

- b) La donación a que se refiere la letra b) puede poner de manifiesto una diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición de los cuadros que tributará como ganancia patrimonial por el IRPF del donante [art. 34.1 LIRPF]. Como valor de transmisión se tomará el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado (art. 36 LIRPF).

El incremento patrimonial obtenido por el hijo como consecuencia de la donación no estará sujeto al IRPF, por estarlo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 6.4 LIRPF).

Por lo demás, no resulta aplicable ninguna deducción por razón de esa donación.

Suponga que Vd. ha vendido por 10.000 € un vehículo que adquirió en 2008 por 30.000 € para su uso particular. ¿Puede computar como pérdida patrimonial en el IRPF los 20.000 € de diferencia? [Febrero 2015]

De acuerdo con el artículo 33.5.b) LIRPF, no se computarán como pérdidas patrimoniales «*Las debidas al consumo*». Por lo tanto, en la medida en que se haya debido al consumo, la depreciación del vehículo no será fiscalmente deducible. Dicho de otro modo, al tratarse de un bien de consumo duradero, para determinar la ganancia o pérdida patrimonial fiscalmente relevante debería reducirse el precio de adquisición en el importe correspondiente a la depreciación experimentada como consecuencia de su uso.

Para evitar equívocos, aclaramos que esa depreciación no se ha podido traducir en una amortización fiscalmente deducible, toda vez que el vehículo se ha destinado al uso particular y, por lo tanto, ni ha estado afecto a una actividad económica, ni ha sido objeto de arrendamiento.

Una persona física ha percibido en 2015 de la Hacienda Pública estatal unos intereses de demora, al anularse una liquidación tributaria que pagó en su día. ¿Qué trascendencia tienen estos datos en el IRPF? [Febrero 2012]

Los intereses de demora tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños derivados del incumplimiento de una obligación o por el retraso en su correcto cumplimiento. Dada su naturaleza indemnizatoria no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. Constituirán, en consecuencia, una ganancia

patrimonial de acuerdo con el artículo 33.1 LIRPF: «*Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos*»⁶.

Una persona física ha vendido en bolsa unas acciones de una Sociedad Anónima con una pérdida de 50.000 €. A los tres días ha vuelto a adquirir acciones de la misma Sociedad Anónima por importe de 100.000 €. ¿Qué trascendencia tienen estos datos en el IRPF? [Febrero 2013]

De acuerdo con el artículo 33.5.f) LIRPF, no se computarán como pérdidas patrimoniales las «*derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones*». Como en nuestro caso el contribuyente ha adquirido valores homogéneos (acciones de la misma Sociedad Anónima) dentro del plazo de los dos meses (a los tres días, en concreto), no podrá computar la pérdida de valor que se ha puesto de manifiesto con la venta.

El último párrafo del artículo 33.5 LIRPF añade que «*En los casos previstos en los párrafos f) y g) anteriores, las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente*».

Una persona física ha obtenido en 2015 un premio consistente en un automóvil de turismo después de ser sorteado por un periódico. Indique la trascendencia en el IRPF de este hecho. [Febrero 2013]

El premio obtenido constituye una ganancia patrimonial de las previstas en el artículo 33 LIRPF.

De acuerdo con el artículo 43.1.2.^a LIRPF, las ganancias patrimoniales en especie se valorarán de acuerdo con los artículos 34 y 37 LIRPF. No resulta aplicable la regla de

⁶ Nota sin relevancia para la calificación del examen. Esta ganancia no se pone de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales y, por lo tanto, parece integrable en la renta general [art. 45 LIRPF, en relación con el art. 46.b) LIRPF]. Sin embargo, la consulta de la Dirección General de Tributos V2509-11 (20/10/2011) señala al respecto lo siguiente: «*tradicionalmente, con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas anterior a la actualmente vigente, en cuanto estos intereses indemnizaran un período superior a un año, este Centro mantenía como criterio interpretativo que su integración procedía realizarla en la parte especial de la renta del período impositivo; desaparecido este concepto en la Ley 35/2006, el mantenimiento de una continuidad en la aplicación de este criterio interpretativo, unido a la inclusión en la renta del ahorro de los intereses que constituyen rendimientos del capital mobiliario, nos llevan a concluir que los intereses de demora procederá integrarlos (cualquiera que sea el período que abarquen) en la base imponible del ahorro, en aplicación del artículo 49.1.b) de la Ley del Impuesto*».

valoración del artículo 43.1.1ª.b) LIRPF, al no tratarse de un rendimiento del trabajo.

Para determinar su importe, es de aplicación la regla establecida en el artículo 34.1.b) LIRPF y reiterada en el artículo 37.1.1) LIRPF: en las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia el valor de mercado de aquellos.

Además, de acuerdo con el artículo 43.2 LIRPF, «A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta». Según los artículos 101.7 LIRPF y 105.1 RIRPF, el ingreso a cuenta será el 19% del resultado de incrementar en un 20% el valor de adquisición o coste para el pagador.

Debe señalarse, por último, que esta ganancia formará parte de la renta general, al no derivarse de la transmisión de elementos patrimoniales [artículos 45 y 46.b) LIRPF].

Régimen especial de imputación de rentas inmobiliarias

Una persona física ha tenido arrendado un inmueble durante seis meses. A pesar de intentar arrendarlo durante el resto del año (incluso mediante anuncios en prensa), no lo ha logrado. Ha satisfecho unos gastos de comunidad de 1.000 € en cada uno de los doce meses del año. Indique la trascendencia en el IRPF de estos hechos. [Febrero 2013]

Solución.

Una persona física ha decidido quedarse con una de las edificaciones cuya construcción ha promovido para utilizarla como vivienda durante los fines de semana. El valor de mercado de esa vivienda es de 100.000 €. ¿Qué trascendencia tienen estos datos a efectos del IRPF? [Febrero 2012]

Solución.

Régimen especial de atribución de rentas

En el año 2014 una sociedad civil con personalidad jurídica, formada por tres personas físicas y dedicada a la prestación de servicios médicos, obtiene 200.000 € de beneficios. La sociedad cesa en su actividad el 31 de diciembre de 2014. En 2015 reparte los beneficios obtenidos en 2014 entre sus socios. ¿Cómo tributa el reparto de beneficios realizado en 2015 en el IRPF de los socios? [Febrero 2014]

Las rentas obtenidas por la sociedad civil en el año 2014 «se atribuirán a los socios», de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.3 y en la sección 2.ª del título X de la LIRPF. De acuerdo con este régimen de atribución de rentas, los socios a que se refiere el supuesto habrán integrado esas rentas en su IRPF del período de 2014 en concepto de rendimientos de actividades económicas, en la proporción que corresponda a cada uno según sus pactos o, si estos no constan de modo fehaciente, por partes iguales. En consecuencia, **el reparto**

de los beneficios realizado en el año 2015 no tiene por sí solo relevancia en el IRPF de los socios del período de 2015.

Integración y compensación de rentas

En el año 2015 Fernando ha vendido por un precio inferior a su valor de adquisición unas acciones compradas en 2011. ¿Puede compensar esta minusvalía con los rendimientos del trabajo que ha obtenido en el mismo año en su autoliquidación del IRPF 2015? [Septiembre 2015]

La respuesta a la pregunta es negativa.

Según el artículo 45 LIRPF los rendimientos del trabajo forman parte de la renta general.

De acuerdo con la redacción del artículo 46 LIRPF, se integran en la renta del ahorro las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Los artículos 48 y 49 LIRPF **impiden que los componentes negativos de la renta del ahorro (entre los que, como acabamos de indicar, se encuentran las pérdidas patrimoniales del supuesto) se compensen con rendimientos integrados en la renta general.**

Mínimo personal y familiar

Uno de los hijos de un matrimonio, de 17 años, ha trabajado en el extranjero durante 3 meses y ha percibido 12.000 euros. ¿Qué trascendencia tiene este hecho a efectos del IRPF? [Septiembre 2012]

Solución.

A y B, pareja de hecho, conviven con un hijo de A y un hijo de B. Ambos hijos son menores de edad. Precise el régimen tributario en el IRPF de estos hechos. [Febrero 2013]

De acuerdo con el artículo 82.1 LIRPF, en los casos en que no existe un vínculo matrimonial, pueden tributar conjuntamente las personas que formen parte de la unidad familiar integrada por el padre o la madre y todos los hijos menores de edad que convivan con uno u otro. Las parejas de hecho, pero sin vínculo matrimonial, no configuran unidad familiar a los efectos de la tributación conjunta en el IRPF. A esos efectos sólo un miembro de la pareja podrá formar unidad familiar con sus hijos. En el caso planteado, por lo tanto, podrán tributar conjuntamente A y su hijo, por un lado, y B y su hijo, por otro.

En lo que se refiere al mínimo por descendientes, su aplicación procede por los descendientes que convivan con el contribuyente y que reúnan las demás condiciones previstas en el artículo 58 y en la norma 2.ª del artículo 61 LIRPF. En nuestro caso, si se

dan estas condiciones, A y B aplicarán íntegramente el mínimo por descendientes correspondiente a sus hijos respectivos. Esto es, A aplicará el mínimo por descendientes por su hijo, y B aplicará el mínimo por descendientes por el suyo⁷.

Una persona física convive con su tío, que tiene 70 años de edad. ¿Qué trascendencia tienen este dato en el IRPF? [Febrero 2013]

La convivencia con el tío no tiene relevancia a efectos fiscales para la persona física del supuesto:

- El tío no forma unidad familiar con el sobrino a los efectos de tributar conjuntamente, de acuerdo con el artículo 82 LIRPF.
- El sobrino no puede aplicar mínimo familiar alguno por el tío. En particular, debe tenerse en cuenta que el tío no es un ascendiente, sino un pariente colateral, y que, por lo tanto, no genera el derecho a aplicar el mínimo al que se refiere el artículo 59 LIRPF.

Una persona física tiene en 2015 dos hijos menores de edad, aunque uno de ellos vive fuera del domicilio paterno porque tiene ingresos propios. ¿Qué trascendencia tienen estos datos a efectos del IRPF? [Febrero 2012]

A los efectos de la tributación conjunta, el **hijo menor que vive en el domicilio paterno** forma parte de la unidad familiar con el padre y el cónyuge de éste, si lo hubiera, o bien solamente con el padre con el que vive en caso de separación o inexistencia de vínculo matrimonial (art. 82.1 LIRPF). Procederá aplicar el mínimo por descendiente por este hijo si se cumplen las condiciones previstas en los artículos 58 y 61 LIRPF, esto es, si el hijo no tiene rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 € ni presenta declaración por el impuesto con rentas superiores a 1.800 €.

El **hijo menor de edad que vive fuera del domicilio paterno** no forma parte de la unidad familiar si cuenta con el consentimiento del padre o de los padres para vivir independiente de este o estos (art. 82.1 LIRPF). No cabe aplicar el mínimo por descendiente por este hijo, toda vez que no convive con su padre o sus padres (art. 58.1 LIRPF).

Juan y María están casados y conviven con el padre de Juan, que tiene una edad de 85 años y no obtiene ingresos. Si Juan y María presentan declaraciones individuales del IRPF, ¿puede María aplicar el mínimo por ascendiente por el padre de Juan? [Febrero 2014]

De acuerdo con el artículo 56.3 LIRPF el mínimo por ascendientes forma parte del

⁷ Nota sin relevancia para la calificación del examen: Como se puede observar, aunque en otros ámbitos como el civil las parejas de hecho han equiparado su posición jurídica a la del matrimonio a ciertos efectos, en el ámbito fiscal siguen teniendo un tratamiento diferenciado. Puede verse a este respecto la consulta de la Dirección General de Tributos nº V0117-12. Ello no obstante, en algunos regímenes forales (como el navarro) las parejas de hecho estables sí están equiparadas fiscalmente a los matrimonios a efectos de su consideración como unidad familiar.

mínimo personal y familiar. El ascendiente del caso cumple los requisitos de convivencia, edad y no percepción de rentas previstos en el artículo 59 LIRPF. De acuerdo con la norma 1.ª del artículo 61 LIRPF, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por el mismo ascendiente, su importe se prorrateará entre ambos por partes iguales.

En el caso de María la aplicación del mínimo plantea dudas porque su parentesco no es de consanguinidad sino de afinidad. Por regla general, cuando la norma tributaria se refiere al parentesco por afinidad lo señala expresamente [vid., por ejemplo, el artículo 20.2.a) LISD]. En los artículos 58 LIRPF (mínimo por descendientes) y 59 LIRPF (mínimo por ascendientes) no se incluye expresamente el parentesco por afinidad. Tampoco lo hace el artículo 61 LIRPF, que establece normas comunes para la aplicación de los mínimos. En consecuencia, **se entiende comúnmente que sólo procede aplicar estos mínimos por descendientes o ascendientes consanguíneos**. Aplicando este criterio al caso planteado se llegaría a la conclusión de que María no puede aplicar el mínimo por ascendiente por el padre de Juan.

Ahora bien, aunque la postura que recogemos en el apartado anterior es la que mantiene la Dirección general de Tributos, no faltan opiniones contrarias. Así el Profesor Martín Queralt señala en el manual recomendado que «*Se plantea la **duda** [de] si los parientes afines pueden dar derecho a la reducción [rectius: al mínimo] o no*». Y el Tribunal Supremo (sentencia de 16 de marzo de 2003) ha sostenido que, cuando la Ley no distingue la naturaleza del parentesco, hay que entender que engloba tanto a los parientes por consanguinidad como a los parientes por afinidad. **En consecuencia, se admitirá también como correcta la respuesta en la que se indique que María sí puede aplicar ese mínimo, siempre que se justifique con base en los preceptos citados en el primer párrafo de esta solución.**

Indique el importe exacto que procede aplicar en concepto de mínimo del contribuyente si este tiene 87 años, de acuerdo con la Ley estatal que regula el IRPF. [Febrero 2015]

El artículo 57 establece lo siguiente: «1. *El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de 5.550 euros anuales.* / 2. *Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 1.150 euros anuales. Si la edad es superior a 75 años, el mínimo se aumentará adicionalmente en 1.400 euros anuales*».

Adviértase que el último inciso señala que se aumentará “adicionalmente, esto es, que con carácter adicional al aumento de 1.150 € deberá tenerse en cuenta el aumento de 1.400 €.

En consecuencia, el importe aplicable resulta de sumar 5.550 € del mínimo por contribuyente establecido con carácter general, y los dos importes señalados en el apartado 2 (esto es, 1.150 € y 1.400 €), resultando, por lo tanto, un **mínimo de 8.100 €**.

Con un matrimonio en el que los dos cónyuges obtienen rentas convive el padre de uno de ellos, que percibe una pensión anual de jubilación de 6.000 euros. Precise el régimen tributario en la imposición directa de estos datos. [Febrero 2012]

El **padre** no forma parte de la unidad familiar (art. 82.1 LIRPF) y, por lo tanto, no podrá tributar conjuntamente con el matrimonio. La pensión de jubilación constituye un rendimiento del trabajo, de acuerdo con el número 1.º del artículo 17.2.a) LIRPF. Si la pensión es la única renta que percibe no estará obligado a presentar declaración (art. 96 LIRPF).

Procederá aplicar el mínimo por ascendiente si el padre es mayor de 65 años (art. 59 LIRPF), salvo que éste presente declaración por el IRPF (norma 2.ª del art. 61 LIRPF).

Una pareja de hecho convive con dos hijos comunes menores de edad. Ambos padres están obligados a presentar la autoliquidación correspondiente al IRPF. ¿Puede uno de los padres aplicar el mínimo por los dos descendientes en su totalidad?

No puede uno de los padres aplicar el mínimo por los dos descendientes. De acuerdo con el primer párrafo de la regla 1.ª del artículo 61 LIRPF, «*Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales*». En consecuencia, en el caso planteado cada uno de los padres sólo tendrá derecho a la aplicación del 50 por ciento del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 LIRPF para cada hijo.

Uno de los hijos de un matrimonio, de 17 años, ha trabajado en el extranjero durante 3 meses y ha percibido 12.000 euros. ¿Qué trascendencia tienen estos hechos a efectos del IRPF? [Septiembre 2012]

Solución.

Deducciones en la cuota

Indique si con motivo de las siguientes donaciones realizadas por una persona física se genera alguna renta gravable por su IRPF y, en su caso, cuál sería la calificación de esta renta. Indique también si puede practicar alguna deducción por ellas: a) Donación de un edificio a una Entidad sin ánimo de lucro. b) Donación de unos cuadros de gran valor y muy conocidos a un hijo. [Septiembre 2013]

Solución.

Tributación familiar

A y B forman una pareja de hecho y conviven con un hijo común y con un hijo de A. Ambos hijos son menores de edad. A pretende tributar conjuntamente en el IRPF con el hijo que tuvo de otra pareja, de tal manera que B y el hijo común presentarían declaraciones individuales. ¿Lo ve posible? [Febrero 2015]

No es posible. De acuerdo con el artículo 82.1 LIRPF, cuando no existiera vínculo matrimonial, podrá tributar conjuntamente la unidad familiar *«formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo»*. En consecuencia, a efectos de la tributación conjunta, A forma unidad familiar con el hijo que tuvo de otra pareja y con el hijo común.

Una pareja de hecho convive con dos hijos comunes menores de edad. Ambos padres están obligados a presentar la autoliquidación correspondiente al IRPF. ¿Puede alguno de los padres tributar conjuntamente con los dos hijos?

La regla 2.ª del artículo 82.1 LIRPF establece que, cuando no existe vínculo matrimonial, forman la unidad familiar a los efectos de la tributación conjunta *«el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo»*. Por otro lado, el artículo 82.2 LIRPF dispone que *«Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo»*. En consecuencia, si se opta por la tributación conjunta, uno de los padres deberá tributar junto con los dos hijos comunes y el otro padre deberá tributar individualmente.

A y B, pareja de hecho, conviven con un hijo de A y un hijo de B. Ambos hijos son menores de edad. Precise el régimen tributario en el IRPF de estos hechos. [Febrero 2013]

Solución.

Una persona física tiene en 2015 dos hijos menores de edad, aunque uno de ellos vive fuera del domicilio paterno porque tiene ingresos propios. ¿Qué trascendencia tienen estos datos a efectos del IRPF? [Febrero 2012]

Solución.

Con un matrimonio en el que los dos cónyuges obtienen rentas convive el padre de uno de ellos, que percibe una pensión anual de jubilación de 6.000 euros. Precise el régimen tributario en la imposición directa de estos datos. [Febrero 2012]

Solución.

Pagos a cuenta

Fermín ha recibido intereses de un depósito bancario que tenía contratado. El Banco ha practicado la consiguiente retención y ha ingresado en la cuenta corriente de Fermín los intereses resultantes, que ascienden a 1.000 €. ¿Qué importe debe incluir Fermín en la base imponible del IRPF? ¿La cantidad íntegra, esto es, previa a la retención? ¿O la cantidad neta que ha recibido en su cuenta (1.000 €)? [Febrero 2015]

Fermín debe incluir en su base imponible el importe íntegro de los intereses. Como señala el manual recomendado, a los efectos de determinar la base imponible es indiferente que el rendimiento haya sido sometido a retención o ingreso cuenta, *«pues, en todo caso, se tomará su importe íntegro o bruto, que es previo a la práctica de dicha retención o ingreso a cuenta»*

La repercusión de las retenciones soportadas tiene lugar en la determinación de la cuota diferencial. Como señala el artículo 79 LIRPF, la cuota diferencial se obtiene restando de la cuota líquida, entre otras partidas, el importe de esas retenciones.