

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DURANTE 2008: REFERENCIA A LOS CAMBIOS NORMATIVOS, JURISPRUDENCIALES Y DOCTRINALES

MANUEL DE MIGUEL MONTEERRUBIO
ENRIQUE FERNANDEZ DÁVILA
Inspectores de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente artículo los autores analizan las principales modificaciones introducidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) con incidencia específica en la declaración del impuesto correspondiente a los ejercicios 2008 y 2009. Al mismo tiempo, se analizan los principales pronunciamientos del Tribunal Supremo acaecidos en 2008, así como la doctrina administrativa más relevante evacuada por la Dirección General de Tributos en materia de IRPF durante 2008 y los dos primeros meses de 2009.

Palabras clave: IRPF, novedades normativas, doctrinales y jurisprudenciales.

Sumario

1. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2008 y 2009.
 - 1.1. Introducción.
 - 1.2. Modificaciones en la normativa del IRPF del ejercicio 2008.
 - 1.3. Modificaciones en la normativa del IRPF del ejercicio 2009.
2. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.
3. Análisis de la doctrina administrativa.
 - 3.1. Rentas exentas.
 - 3.2. Rendimientos del trabajo.
 - 3.3. Rendimiento de capital mobiliario.
 - 3.4. Rendimiento de actividades económicas.
 - 3.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales.
 - 3.6. Dedución por adquisición de vivienda habitual.
 - 3.7. Retenciones.

1. ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES NORMATIVAS INTRODUCIDAS EN EL IRPF CON EFECTOS PARA LOS EJERCICIOS 2008 Y 2009

1.1. Introducción.

A pesar del reciente proceso de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas llevado a cabo en 2007 y materializado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y en el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF se han vuelto a introducir nuevas y variadas modificaciones en la normativa reguladora del IRPF, alguna de ellas con un coste presupuestario muy superior al de la citada reforma.

En consecuencia, resulta absolutamente necesario repasar todos los cambios introducidos en dicha normativa, alguno de los cuales tendrán efectos en el período impositivo 2008, cuyo plazo de presentación de declaración está próximo, y otros que tendrán incidencia a partir del período impositivo 2009.

De esta forma, y siguiendo un orden cronológico, conviene destacar que son tres las normas aprobadas en 2007 que tienen incidencia para el ejercicio 2008.

En primer lugar, la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE de 27 de diciembre), aprueba la nueva tarifa estatal y complementaria y los nuevos importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y del mínimo personal y familiar, aplicables en 2008, aclara la forma de aplicar la nueva reducción por aportaciones a partidos políticos y establece una nueva deducción estatal por alquiler de vivienda.

En segundo lugar, y como consecuencia de los cambios señalados anteriormente, el Real Decreto 1757/2007, de 28 de diciembre, por el que se modifica el RIRPF, eleva los límites excluyentes de la obligación de retener y la escala de retenciones aplicables en 2008, así como el importe del salario medio anual del conjunto de contribuyentes, al tiempo que modifica la obligación de declarar en relación con la imputación de rentas inmobiliarias.

En tercer lugar, se aprobó la Orden EHA/3462/2007, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2008, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 30 de noviembre), estableciendo unos nuevos índices de rendimiento neto en relación con determinadas actividades agrícolas y ganaderas.

Igualmente, durante el ejercicio 2008 se han vuelto a aprobar nuevas modificaciones que afectan sustancialmente al IRPF, la mayoría con efectos para el propio ejercicio 2008, a través de las normas que se señalan a continuación.

En primer lugar, a través del Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica (BOE de 22 de abril) se aprueba una nueva deducción de hasta 400 euros anuales a practicar por perceptores de rendimientos del trabajo o de actividades sobre el importe de la cuota líquida del IRPF. Al respecto conviene destacar el elevado coste recaudatorio de dicha medida estimado en aproximadamente 6.000 millones de euros por ejercicio, esto es, más de tres veces el coste presupuestario estimado de la reforma del IRPF efectuada en 2007.

En segundo lugar, y con la finalidad de permitir disfrutar anticipadamente de la citada deducción sin tener que esperar a la presentación de la correspondiente declaración, se han efectuado los cambios oportunos en el procedimiento general de determinación del tipo de retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo, así como en el importe de los pagos fraccionados, a través del Real Decreto 861/2008, de 23 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de pagos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo y de actividades económicas (BOE de 24 de mayo). Por otra parte, este Real Decreto ha ampliado el ámbito objetivo de la rehabilitación de viviendas de forma coordinada a los cambios operados al respecto en el Impuesto sobre el Valor Añadido por el citado Real Decreto-Ley 2/2008.

En tercer lugar, se ha aprobado la normativa de desarrollo la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, por una parte, mediante el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre (BOE de 18 de noviembre) y, por otra, mediante el Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre (BOE de 18 de noviembre).

En concreto, el citado el Real Decreto 1793/2008 establece las nuevas obligaciones de documentación aplicable a las personas físicas que participen en operaciones vinculadas, estableciendo unas reglas especiales para el supuesto de socios personas físicas de entidades dedicadas a la prestación de servicios profesionales. Por otra parte, el señalado Real Decreto 1804/2008, regula las particularidades en el IRPF en materia de retenciones derivada de la realización del ajuste secundario en una operación vinculada, al tiempo que se introducen nuevas reglas para justificar las dietas percibidas por los transportistas de mercancías por carretera en compensación de gastos de estancia y para integrar en la base imponible del ahorro las rentas percibidas en condiciones de mercado por personas vinculadas con entidades de crédito.

En cuarto lugar, el Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre, sobre las medidas urgentes a adoptar en materia económica, fiscal, de empleo y de acceso a la vivienda (BOE de 2 de diciem-

bre) ha introducido nuevas modificaciones en el procedimiento general de determinación del tipo de retención aplicable a los perceptores de rendimientos del trabajo y en la cuantificación de los pagos fraccionados, con la finalidad de tomar en consideración el importe de la deducción por inversión en vivienda, al mismo tiempo que ha ampliado en determinados supuestos el plazo para materializar el saldo de la cuenta vivienda y para vender la vivienda habitual sin perder la exención por reinversión.

En quinto lugar, se ha aprobado la Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, introduciendo medidas específicas para el sector agrícola y ganadero, como la reducción de los índices de rendimiento neto de determinadas actividades y la recuperación de la antigua deducción por compras de gasóleo, fertilizantes o plásticos, y para el sector de transporte de mercancías, revisando el módulo de carga o incorporando la mensajería como nueva actividad cuyo rendimiento podrá calcularse con arreglo a dicho método.

Por último, la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2009 (BOE de 24 de diciembre), ha aprobado los coeficientes de corrección monetaria aplicables a la transmisión de bienes inmuebles efectuados en 2009; en igual cuantía que en 2008 el importe de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, de la reducción por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas, el mínimo personal y familiar y la escala general y complementaria; el mínimo personal aplicable en tributación conjunta; nuevos límites determinantes de la obligación de declarar y las compensaciones fiscales aplicables en 2008.

En definitiva, tal y como indicamos anteriormente, se han introducido múltiples modificaciones normativas que exigen un análisis detallado, para lo cual, y con la finalidad de simplificar su análisis resulta conveniente explicar con más detenimiento cada una de ellas, distinguiendo según afecten al ejercicio 2008 o al 2009.

1.2. Modificaciones en la normativa del IRPF del ejercicio 2008.

Siguiendo el esquema de liquidación del impuesto se analizan a continuación las novedades introducidas en el IRPF que tendrán efecto en el período impositivo 2008.

1.2.1. Rendimientos del trabajo.

En el ámbito de los rendimientos del trabajo se han incrementado los importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, el importe del salario medio anual del conjunto de contribuyentes, se han incorporado excepciones en la justificación documental de determinadas dietas y se han ampliado los supuestos de aplicación de la reducción del 40 por 100 a los rendimientos derivados del ejercicio de opciones sobre acciones concedidas a los trabajadores.

1.2.1.1. Reducción por obtención de rendimientos del trabajo.

El artículo 65 de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 ha incrementado en un 2 por 100 el importe de la reducción general por obtención de rendimientos del trabajo, cualquiera que sea el nivel de renta del trabajador, y los tramos de rendimiento neto del trabajo que determinan la cuantía de dicha reducción, así como los importes aplicables por los trabajadores activos con discapacidad.

En la siguiente tabla se reflejan los importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo aplicable en los tres últimos años:

Importes de la reducción del trabajo		
IRPF'06	IRPF'07	IRPF'08
3.500 si rtos. < 8.200	4.000 si rtos. < 9.000	4.080 si rtos. < 9.180
2.400 si rtos. > 13.000	2.600 si rtos. > 13.200	2.652 si rtos. > 13.260

De igual forma, en la siguiente tabla se pone de manifiesto el importe de los incrementos establecidos para los trabajadores activos con discapacidad:

Incrementos por discapacidad			
	IRPF'06	IRPF'07	IRPF'08
> 33% < 65%	2.800	3.200	3.264
> 33% < 65% y movilidad reducida	6.200	7.100	7.242
≥ 65%	6.200	7.100	7.242

1.2.1.2. Salario medio anual del conjunto de contribuyentes.

El Real Decreto 1757/2007, de 28 de diciembre, ha elevado el importe del salario medio anual del conjunto de los declarantes en el impuesto, fijándose a partir de 1 de enero de 2008 en 22.100 euros (hasta ese momento el importe era de 21.300 euros).

De esta forma, se ha incrementado el importe de la cuantía máxima sobre la que se aplica, en su caso, la reducción del 40 por 100 a los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores.

1.2.1.3. Regla especial aplicable a las dietas percibidas por transportistas.

En cumplimiento del Acuerdo de 11 de junio de 2008, suscrito por la Administración con los representantes del sector del transporte de mercancías por carretera, se han modificado las obligacio-

nes de justificación de las dietas percibidas por los conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera en concepto de gastos de estancia en establecimientos de hostelería.

Hasta el 1 de enero de 2008 se exceptuaban de gravamen las cantidades percibidas de la empresa para compensar los gastos de estancia en establecimientos de hostelería, cualquiera que fuese su importe, exigiéndose en todo caso la correspondiente justificación documental.

Precisamente este último inciso es el que se ha flexibilizado como consecuencia de la particular actividad desarrollada por los conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías, de tal manera que en relación con las cantidades abonadas por la empresa por tal concepto, no será necesario justificar el importe destinado a gastos de estancia, cuando la cantidad percibida no exceda de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

1.2.1.4. Irregularidad de los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones.

El Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre, ha modificado el artículo 11.3 del RIRPF para adaptar la regulación del texto reglamentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2008.

El apartado 3 del artículo 11 del RIRPF transcribe los requisitos legales (período de generación superior a los dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente) a considerar para aplicar la reducción del 40 por 100 a los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones concedidos a los trabajadores, introduciendo además dos nuevas limitaciones: que no se concedan anualmente y que la opción de compra sobre acciones solo pueda ejercitarse transcurrido más de dos años desde su concesión. El mismo precepto se contenía en el artículo 10.3 del anterior RIRPF (aprobado por el RD 214/1999, de 5 de febrero).

Pues bien, es en relación con ese último inciso «cuando solo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión» contenido en el anterior RIRPF sobre el que se ha pronunciado el Alto Tribunal en la citada sentencia, declarando su nulidad, señalando que, por la propia naturaleza y finalidad de la reducción, la irregularidad se produce cuando entre la concesión y el ejercicio de las opciones sobre acciones hayan transcurrido más de dos años, independientemente de que en el acuerdo de concesión se establezca un límite temporal mínimo para su ejercicio.

Como consecuencia de dicha sentencia y dado que el apartado 3 del artículo 11 del vigente Reglamento del Impuesto se manifiesta en términos idénticos, el Real Decreto 1975/2008 ha dado nueva redacción al mismo, estableciendo que para la aplicación de la reducción del 40 por 100 prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto a los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones sobre acciones no será necesario que las opciones no puedan ejercitarse antes del transcurso de dos años desde su concesión, de tal forma que, aunque puedan ejercitarse antes de dicho plazo, si su ejercicio se demora más allá de los dos años citados, se podrá practicar la referida reducción, siempre y cuando se cumpla el resto de requisitos reglamentarios.

Conviene destacar que esta modificación resultará al período impositivo 2008 y ejercicios anteriores no prescritos (disp. final única RD 1975/2008).

1.2.2. Rendimientos del capital mobiliario.

En relación con los rendimientos del capital mobiliario se han introducido dos modificaciones con incidencia en el ejercicio 2008. Por una parte, se ha aprobado la compensación fiscal para los perceptores de determinados rendimientos del capital mobiliario y, por otra, se ha establecido la integración en la base imponible del ahorro de determinados rendimientos del capital mobiliario.

1.2.2.1. Compensación fiscal de determinados rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a dos años.

La Ley 2/2008 ha aprobado nuevamente para el ejercicio 2008 la compensación fiscal para los perceptores de rendimientos del capital mobiliario procedentes de instrumentos financieros y de seguros de vida e invalidez, contratados en ambos casos antes de 20 de enero de 2006, que hubieran tenido derecho a aplicar la correspondiente reducción por irregularidad con la regulación existente antes de la reforma del IRPF.

La citada disposición reproduce nuevamente la regulación de la compensación fiscal existente en 2007 (véase *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 297), sin más modificaciones que las derivadas de la incorporación de la nueva deducción por obtención de rendimientos del trabajo y de actividades económicas, de forma que en el ejercicio 2008 la compensación minorará la cuota líquida total, después de la aplicación, en su caso, de la citada deducción.

1.2.2.2. Intereses satisfechos por entidades de crédito a personas vinculadas.

Con efectos desde 1 de enero de 2008, la disposición final tercera del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, ha incorporado una nueva disposición adicional séptima en el RIRPF con la finalidad de hacer tributar como renta del ahorro los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión de capitales propios (intereses en cuentas, imposiciones a plazo fijo...) satisfechos por las entidades de crédito a las personas físicas vinculadas a la misma, siempre que no difieran de los que hubieran sido ofertados a otros colectivos de similares características.

Teniendo en cuenta que con arreglo al artículo 16 del TRLIS, el supuesto típico de vinculación con personas físicas será el existente entre una entidad y sus miembros del consejo de administración, la norma permite que los rendimientos derivados de la cesión de capitales que hagan a la entidad tributen en la base imponible del ahorro, siempre que, eso sí, la retribución sea la normal del mercado entendiendo por tal las que se hubieran ofertado a otros colectivos de similares características.

Este precepto tiene que analizarse sin obviar que el objeto social de las entidades de crédito no es otro que captar fondos procedentes del público. En consecuencia, por una parte se logra avan-

zar en términos de neutralidad dando un tratamiento fiscal equivalente al de cualquier otro inversor que deposite su dinero en la entidad de crédito, al tiempo que se homogeniza la normativa aplicable en territorio común con la regulación del IRPF existente en los territorios forales.

1.2.3. Rendimientos de actividades económicas.

1.2.3.1. Estimación objetiva. Orden de módulos para 2008.

La Orden EHA/3462/2007, de 26 de noviembre, por la que se desarrolla para el año 2008 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 30 de noviembre), respeta la estructura de la Orden de módulos vigente en el año 2007, manteniéndose los módulos aplicables en dicho año, así como las instrucciones para su aplicación.

No obstante, debido a la elevación experimentada por los costes de producción se reducen los índices de rendimiento neto para las siguientes actividades agrícolas y ganaderas:

Sector	IRN 2007	IRN 2008	Disminución IRN
Ovino de carne	0,42	0,26	0,16
Caprino de carne	0,42	0,37	0,05
Vacuno de leche	0,32	0,26	0,06
Porcino de cría	0,26	0,13	0,13
Conejo	0,37	0,32	0,05
Remolacha	0,32	0,26	0,06
Cítricos	0,37	0,32	0,05
Tomate Transformación	0,37	0,32	0,05

Posteriormente, debe señalarse que la Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrolla para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece las siguientes medidas adicionales para el período impositivo 2008:

- 1.^a Se aprueban determinadas reducciones para paliar los precios de los insumos de producción de las actividades agrícolas y ganaderas en 2008.

Estas reducciones son:

- Reducción del 35 por 100 de las compras de gasoil.
- Reducción del 15 por 100 de las compras de fertilizantes o plásticos.
- Reducción general del 2 por 100 del rendimiento neto de módulos.

En los casos de que la actividad se hubiese ejercido en 2007, la reducción general será del 3 por 100.

2.^a Se aprueban reducciones de los índices de rendimiento neto aplicables por determinados sectores.

Estos sectores son:

Actividad	IRN 2008	IRN 2007	Disminución IRN
Remolacha azucarera	0,13	0,32	0,19
Frutos secos	0,26	0,32	0,06
Productos hortícolas	0,26	0,37	0,11
Uva para vino sin denominación de origen	0,26	0,32	0,06
Uva para vino con denominación de origen	0,32	0,37	0,05
Algodón	0,37	0,42	0,05
Tabaco	0,37	0,42	0,05
Porcino de carne	0,00	0,13	0,13
Porcino de cría	0,13	0,26	0,13
Bovino de carne	0,13	0,26	0,13
Ovino de carne	0,13	0,26	0,13
Caprino de carne	0,13	0,26	0,13
Ovino de leche	0,26	0,37	0,11
Caprino de leche	0,26	0,37	0,11
Bovino de cría	0,26	0,32	0,06
Apicultura	0,26	0,32	0,06
Bovino de leche	0,32	0,37	0,05

1.2.3.2. Reducción por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas.

El artículo 65 de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 ha modificado el artículo 32.2.1.º de la LIRPF con vigencia exclusiva para 2008 incrementando en un 2 por 100 el importe de la reducción por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas de forma análoga al incremento de la reducción general por obtención de rendimientos del trabajo, tal y como se muestra en la siguiente tabla:

Importes de la reducción por determinadas actividades económicas		
IRPF'06	IRPF'07	IRPF'08
3.500 si rtos. < 8.200	4.000 si rtos. < 9.000	4.080 si rtos. < 9.180
2.400 si rtos. > 13.000	2.600 si rtos. > 13.000	2.652 si rtos. > 13.260

1.2.3.3. Actividades agrícolas y ganaderas en estimación directa. Incremento de gastos de difícil justificación.

La disposición adicional única del Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre, sobre las medidas urgentes a adoptar en materia económica, fiscal, de empleo y de acceso a la vivienda (BOE de 2 de diciembre), establece que con efectos exclusivos durante los años 2008 y 2009, para la determinación del rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas en la modalidad simplificada del método de estimación directa, el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 10 por 100 sobre el rendimiento neto, excluido este concepto.

Por tanto, el porcentaje del 5 por 100 establecido con carácter general en el artículo 30.2.º del RIRPF se eleva al 10 por 100 en los supuestos contemplados en el párrafo anterior.

1.2.3.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Coeficientes de corrección monetaria.

A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 35 de la LIRPF para las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2008, el artículo 64 de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 ha aprobado los siguientes coeficientes de actualización del valor de adquisición:

Año de adquisición	Coficiente
1994 y anteriores	1,2405
1995	1,3106
1996	1,2658
1997	1,2405
1998	1,2165
1999	1,1946
2000	1,1716
2001	1,1486
2002	1,1261
2003	1,1040
2004	1,0824
2005	1,0612
2006	1,0404
2007	1,0200
2008	1,0000

No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,3106.

La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

Hay que recordar que a efectos de la actualización del valor de adquisición de bienes inmuebles afectos a actividades económicas, los coeficientes aplicables serán los previstos para el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 68 de la Ley 51/2007.

Finalmente, el artículo 64.3 de la Ley 51/2007 regula las particularidades acerca de la aplicación de los coeficientes de actualización respecto de los elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

1.2.3.5. Operaciones vinculadas.

La reciente modificación del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), en adelante TRLIS, realizada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal se ha completado con la aprobación del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. Las modificaciones afectan fundamentalmente al procedimiento de comprobación del valor normal de mercado, a las obligaciones de documentación, al ajuste secundario y a la regulación de los acuerdos previos de valoración.

Las nuevas normas, aun cuando se contienen en el RIS, son aplicables a los contribuyentes del IRPF en virtud de la remisión al artículo 16 del TRLIS contenida en el artículo 41 del la LIRPF. No obstante, un análisis en profundidad de esta materia excede del propósito de este artículo, por lo que simplemente se comentan brevemente los aspectos esenciales.

El Real Decreto 1793/2008 entró en vigor el día 19 de noviembre de 2008, aunque las nuevas obligaciones de documentación serán exigibles a partir de los tres meses siguientes a dicha fecha, por lo que no afectarán a la declaración del ejercicio 2008, si bien por razones sistemáticas esta materia se incluye con las restantes novedades que afectan a las operaciones vinculadas.

1.2.3.5.1. Obligaciones de documentación.

Por lo que se refiere a las obligaciones de documentación, se distinguen dos tipos: la documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario y la del obligado tributario. Según se indica en la propia exposición de motivos, la exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública, de tal forma que para las empresas de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican al máximo estas obligaciones salvo que se refieran a operaciones de especial riesgo, en cuyo caso se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate.

Por tanto, cuando en la operación vinculada intervenga una persona física, no se exigirán las obligaciones de documentación completas, sino únicamente determinadas obligaciones.

Ciñéndonos a las obligaciones exigibles a los contribuyentes del IRPF que realicen operaciones vinculadas, la regulación establecida en el RIS, esquemáticamente es la siguiente.

En primer lugar, el artículo 18 del RIS contiene una serie de reglas generales sobre las obligaciones de documentación, entre las que cabe destacar las siguientes:

- La finalidad de la documentación es permitir a la Administración comprobar que las operaciones vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado tal y como establece el artículo 16 del TRLIS. Es decir, la documentación sirve para justificar ante la Administración la valoración a mercado efectuada por el sujeto pasivo. De acuerdo con esta finalidad, la documentación deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones.
- La documentación deberá aportarse a requerimiento de la Administración tributaria y deberá estar a su disposición a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación. Por tanto, no se trata de una obligación de información de suministro periódico, sin perjuicio de la posible exigencia de declaraciones de información sobre operaciones vinculadas en los términos que se establezcan por Orden del Ministro de Economía, en virtud de la previsión contenida en el artículo 18.4 del RIS.
- En el apartado 3 el artículo 18 se establece que respecto de las siguientes operaciones vinculadas no se exigirán las obligaciones de documentación:
 - a) Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que hayan optado por el régimen regulado en el Capítulo VII del Título VII del TRLIS.
 - b) A las realizadas con sus miembros por las agrupaciones de interés económico de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional e inscritas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda.
 - c) Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

En cuanto a las obligaciones de documentación del obligado tributario, se regulan en el artículo 20 del RIS, estableciéndose que dichas obligaciones documentales se referirán al periodo impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado la operación vinculada. Asimismo, se señala que cuando la documentación elaborada para un periodo impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

Cuando una de las partes intervinientes sea una empresa de reducida dimensión, según lo establecido en el artículo 108 del TRLIS o una persona física, y no se trate de operaciones realizadas con

personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, se exigirá la siguiente documentación:

1.º Regla general. Obligaciones mínimas.

Las obligaciones de documentación que se citan a continuación son exigibles cuando no se trate de las operaciones previstas en los apartados siguientes:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.
- b) Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.
- c) La identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.

2.º Transmisión de inmuebles u operaciones sobre intangibles.

Se exigirán las obligaciones establecidas en las letras a) y b) del apartado anterior, y una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

3.º Transmisión de negocios o acciones no cotizadas.

Se exigirán las previstas en las letras a) y b) del apartado 1.º anterior, así como las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor.

4.º Operaciones realizadas por contribuyentes del IRPF en estimación objetiva con sociedades participadas.

Cuando se trate de operaciones realizadas por contribuyentes del IRPF a los que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con sociedades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social o de los fondos propios, además de las obligaciones exigidas en las letras a) y b) del apartado 1.º anterior, se exigirá:

- Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
- Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 del RIS. El citado artículo establece que para determinar si dos o más operaciones son equiparables se

tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias:

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.
- e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

5.º Regla especial de sociedades que realizan actividades profesionales.

Cuando la operación vinculada consista en prestaciones de servicios profesionales a los que resulte de aplicación la regla especial prevista en el artículo 16.6 del RIS, únicamente se exigirá la documentación prevista en la letra a) del apartado 1.º anterior, y la justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado artículo (estos requisitos se analizan en el apartado siguiente).

Por otra parte, el apartado 4 del artículo 20 del RIS establece cuáles de las obligaciones de documentación anteriormente citadas tienen la consideración de dato, y cuáles se consideran conjunto de datos a efectos de la aplicación del régimen sancionador regulado en el apartado 10 del artículo 16 del TRLIS.

1.2.3.5.2. Regla especial de valoración de servicios prestados a sociedades que realizan actividades profesionales.

El artículo 16.6 del RIS contiene una regla especial de valoración para determinar el valor de mercado de las prestaciones de servicios realizadas por socios profesionales personas físicas a entidades vinculadas que a su vez desarrollan actividades profesionales, en cuya virtud los obligados tributarios podrán considerar que el valor normal de mercado coincide con el valor convenido de las

retribuciones de los socios profesionales, cuando se cumplan determinados requisitos. Se trata por tanto de una presunción que opera a favor del contribuyente, de tal manera que cuando se cumplan las condiciones fijadas en la norma, el valor de mercado declarado por los sujetos pasivos (que deberá coincidir con el valor convenido) no podrá ser objeto de rectificación por la Administración. En caso de que no se cumplan las condiciones que permitan la aplicación de esta regla, simplemente serán de aplicación las reglas generales sobre operaciones vinculadas.

Los requisitos para la aplicación de esta regla especial son los siguientes:

1.º Relativos a la entidad.

La letra a) del artículo 16.6 del RIS exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 del TRLIS (empresa de reducida dimensión).
- Que más del 75 por 100 de los ingresos del ejercicio de la entidad procedan del desarrollo de actividades profesionales.
- Que la entidad cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de las actividades profesionales.
- Que el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

Debe subrayarse que la norma no exige que se trate de sociedades profesionales tal y como estas se definen en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales.

2.º Relativos a la cuantía total de las retribuciones de los socios.

La letra b) del artículo 16.6 del RIS exige que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por 100 del resultado previo al cómputo de dichas retribuciones. Es decir, se debe comparar el resultado previo con la suma de las retribuciones correspondientes a cada socio-profesional. Lógicamente esta comparación no puede realizarse hasta el cierre del ejercicio.

3.º Relativos a la cuantía de las retribuciones de cada socio.

La letra c) del artículo 16.6 del RIS establece que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales se debe determinar en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables y que superen un determinado importe mínimo.

Este precepto permite una gran flexibilidad a la hora de determinar el importe de las retribuciones que se considera como valor de mercado, dado que en última instancia dicho importe será

el que resulte de los acuerdos entre los socios, acuerdos que lógicamente deben vincular la retribución profesional de los socios a la contribución de estos a la buena marcha de la entidad.

Por lo que respecta al importe mínimo de las retribuciones, el número 2.º de la letra c) del citado artículo 16.6 lo fija en dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del RIRPF, que actualmente está fijado en 22.100 euros.

No obstante, se señala expresamente que el incumplimiento de este requisito establecido en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

EJEMPLO 1:

La sociedad «SERVITAX» (empresa de reducida dimensión) presta servicios de asesoría jurídica. La totalidad del capital social pertenece a cuatro socios (cada uno de ellos tiene un 25% de participación), que además prestan servicios profesionales a la entidad. El resultado de la entidad del ejercicio 2009 previo al cómputo del gasto correspondiente a los servicios profesionales prestados por los socios a la entidad asciende a 600.000 euros.

La sociedad ha obtenido en el ejercicio unos ingresos de 2.000.000 de euros, que proceden en un 95 por 100 del desarrollo de actividades profesionales, y cuenta con nueve asalariados, cuatro de ellos son auxiliares administrativos, con un salario medio en el año 2009 de 17.000 euros, y los cinco restantes son profesionales que realizan funciones análogas a los socios, con unas retribuciones medias en el ejercicio de 35.000 euros.

Según acuerdo suscrito por los socios, las remuneraciones de estos por sus servicios profesionales se vinculan a la facturación de la sociedad a los clientes relacionada con la actividad de cada socio. Como resultado del citado acuerdo, el socio «A» factura a la entidad como remuneración por sus servicios 300.000 euros; el socio «B» factura por el mismo concepto 150.000 euros; el socio «C» factura 100.000 euros; y el socio «D» factura 15.000 euros.

En el supuesto planteado se cumplen los requisitos establecidos en la letra a) del artículo 16.6 del RIS.

A continuación se analiza el cumplimiento de lo dispuesto en las letras b) y c):

- **Retribuciones totales.** Cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad: $300.000 + 150.000 + 100.000 + 15.000 = 565.000$ euros $> 85\%$ s/ 600.000 → si se cumple el requisito de la letra b).

.../...

.../...

- Retribuciones individuales:
 - Se cumple lo establecido en el número 1.º, por cuanto el acuerdo de los socios prevé que la remuneración de estos dependerá de los ingresos que obtenga la entidad como consecuencia de la actividad profesional de aquellos, criterio (entre otros posibles) que puede considerarse indicativo de la contribución a la buena marcha de la entidad.
 - No se cumple la retribución mínima respecto al socio «D» (15.000 euros), dado que no supera el doble del salario medio de los profesionales que realizan funciones análogas a los socios (70.000 euros). No obstante, este incumplimiento afecta únicamente a la operación vinculada entre el socio «D» y la sociedad.

En conclusión, las operaciones vinculadas realizadas por los socios «A», «B», y «C» consistentes en la prestación de servicios profesionales a la entidad «SERVITAX», valoradas por los importes anteriormente indicados, podrán considerarse realizadas por su valor normal de mercado, y las obligaciones de documentación respecto de esas operaciones serán las establecidas en el artículo 20.3 d) del RIS.

Por lo que respecta a la operación vinculada realizada por el socio «D» consistente en la prestación de servicios profesionales a la entidad «SERVITAX», no opera la regla especial del artículo 16.6 del RIS, por lo que se deberá valorar la operación por su valor normal de mercado según las reglas establecidas en el artículo 16.4 del TRLIS, debiendo documentarse la operación según lo previsto en el artículo 20.3 e) del RIS (obligaciones generales exigibles cuando uno de los intervinientes es una persona física). Lógicamente ello no implica que el valor de mercado de esa operación no pueda coincidir con la valoración acordada –15.000 euros–, si bien en este caso deberá justificarse conforme a las reglas generales.

1.2.3.5.3. Ajuste secundario.

El artículo 16.8 del TRLIS regula el denominado «ajuste secundario», es decir, aborda la calificación de los desplazamientos patrimoniales que se originan como consecuencia de la existencia de diferencias entre el valor de mercado y el valor convenido. Dicha regulación establece con carácter general que las operaciones en las que el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia, para a continuación concretar la calificación en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad.

Así, respecto a estos supuestos, se señala que la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

La norma citada regula los supuestos más habituales de vinculación, aunque deja sin aclarar cuál debía ser la calificación de esas diferencias en la parte que no correspondía al porcentaje de participación, aclaración que ahora se realiza a nivel reglamentario en el artículo 21 bis del RIS, que establece el siguiente tratamiento del ajuste secundario.

1.º Diferencias a favor del socio.

En el apartado 2 a) del artículo 21 bis del RIS se regulan los supuestos en los que, existiendo vinculación definida en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido resulte favorable al socio o partícipe. Se trata de operaciones en las que el socio satisface una contraprestación inferior al valor de mercado del bien o servicio en cuestión, así como aquellas otras en la que el socio percibe una contraprestación superior al valor de mercado del bien o servicio transmitido o prestado.

En estas situaciones el socio percibe una renta de la sociedad, ya sea dineraria o en especie, y por tanto el tratamiento que procede es el correspondiente a los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de entidades. Se distinguen dos supuestos:

- Parte de la diferencia que corresponde con el porcentaje de participación en la entidad.

Este caso ya se encontraba regulado en el artículo 16.8 del TRLIS, por lo que el texto reglamentario se limita a reproducir su contenido, señalando que la renta se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, mientras que para el socio se considerará como participación en beneficios de entidades.

- Parte de la diferencia que no corresponde con el porcentaje de participación en la entidad.

Este supuesto no se encontraba recogido expresamente en el artículo 16.8. El tratamiento aplicable en estos casos es similar al del supuesto anterior, si bien con una matización: para el socio o partícipe la renta percibida tendrá la consideración de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la LIRPF.

EJEMPLO 2:

El socio «X» que posee una participación del 100 por 100 de la sociedad «A» vende a esta sociedad un terreno por un importe de 5.000, siendo su valor de mercado de 1.000. En el mismo ejercicio la sociedad vende a un tercero el terreno por 1.000.

- a) Ajuste derivado de corrección valorativa (se parte de la premisa de que los sujetos pasivos han valorado la operación por el valor convenido):
- Socio «X»: ajuste negativo por 4.000.
 - Sociedad «A»: ajuste positivo por importe de 4.000.

.../...

.../...

Con estos ajustes se consigue que la transmisión del terreno quede valorada y tribute por su valor de mercado, pero no se incide en el desplazamiento patrimonial derivado de la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido: el socio ha obtenido en efectivo una renta de 4.000 procedente de la sociedad.

b) Ajuste secundario:

Socio «X»: obtención de un ingreso procedente de la participación de entidades por importe de 4.000, con la práctica, en su caso, de la deducción por doble imposición que proceda; si el socio es contribuyente del IRPF, resultará de aplicación la exención de 1.500.

Sociedad «A»: pago de un dividendo, gasto no deducible. Por tanto no procede realizar ajuste alguno.

Si en el ejemplo anterior la participación del socio en la sociedad fuera del 75 por 100, el ajuste secundario sería el siguiente:

- Socio «X»:
 - Obtención de un ingreso procedente de la participación de entidades por importe de $4.000 \times 0,75 = 3.000$, con la práctica, en su caso, de la deducción por doble imposición que proceda; si el socio es contribuyente del IRPF, resultará de aplicación la exención de 1.500.
 - Obtención de una renta $4.000 \times 0,25 = 1.000$, con el tratamiento de utilidad derivada de la condición de socio conforme a lo dispuesto en el artículo 25.1 d) de la LIRPF.
- Sociedad «A»: pago de un dividendo, gasto no deducible. Por tanto no procede realizar ajuste alguno.

2.º Diferencias a favor de la entidad.

El apartado 2 b) del artículo 21 bis del RIS regula los casos en los que, existiendo vinculación definida en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido resulte favorable a la sociedad. Son operaciones en las que la sociedad satisface al socio una contraprestación inferior al valor de mercado del bien o servicio que recibe, así como aquellas otras en las que la sociedad percibe una contraprestación superior al valor de mercado del bien o servicio transmitido o prestado. Por tanto, se trata de transferencias patrimoniales con origen en el socio y destino en la sociedad.

a) Parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad.

Esta parte de la diferencia ya se trataba en el artículo 16.8 del TRLIS como aportación a fondos propios. En consecuencia, para la entidad no tendrá la consideración de ingreso a efectos fiscales,

y para el socio o partícipe aumentará el valor de adquisición de su participación. En el momento de producirse estas operaciones, el ajuste secundario no ocasionará ingreso ni gasto fiscal, si bien el aumento del valor de participación generará una menor plusvalía en la posterior venta de las acciones, y en consecuencia una menor tributación. Por tanto, este aumento del valor de participación no hace otra cosa que corregir la doble imposición que podría producirse, puesto que la existencia de diferencias entre el valor convenido y el valor de mercado favorables a la entidad habrán incrementado del valor del patrimonio de la entidad, y ese incremento tendrá reflejo en el precio de venta de las acciones.

b) Parte de la renta que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad.

Al igual que lo señalado respecto al apartado 2 a) anterior, en este apartado se establece una calificación que no figuraba específicamente en el artículo 16.8 del TRLIS, si bien este supuesto podía entenderse comprendido en la cláusula general del primer párrafo de este artículo. El tratamiento fiscal que se indica en esta ocasión difiere sustancialmente del señalado en el párrafo anterior. Ello está motivado por el hecho de que respecto a esta parte, el incremento del valor del patrimonio que se produce en la entidad no tiene reflejo en el valor de las participaciones que posee el socio.

Es decir, si como consecuencia de la existencia de diferencias entre el valor de mercado y el valor convenido, el patrimonio de la entidad se ha incrementado en un determinado importe, el valor de las participaciones no va a incrementarse en esa misma cuantía, puesto que el socio solo tiene derecho a la parte del patrimonio de la entidad correspondiente a su porcentaje de participación; la parte que no se corresponda con su porcentaje de participación no se traducirá en un mayor valor de la participación que se refleje en su hipotético precio de venta. Por estas mismas razones, desde la perspectiva de la entidad, el aumento patrimonial ha determinado la obtención de una renta que no corresponde fiscalmente como una aportación del socio. En definitiva, no procede aplicar el tratamiento propio de las aportaciones a fondos propios a la parte de la renta que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad.

En consecuencia, se trata de una renta que se transfiere del socio a la sociedad, sin que en principio pueda entenderse que tenga causa remuneratoria ni que genere derecho alguno de reembolso a favor del socio. Por tanto, el tratamiento fiscal que establece el Reglamento es el propio de las liberalidades. Así, para la entidad favorecida por la diferencia, esta se califica genéricamente como renta, y para el socio o partícipe, tanto si es contribuyente del IRPF como del IS o del IRNR, la renta que se transfiere se califica como liberalidad, de lo que se deriva su no deducibilidad. Finalmente, para el caso de que quien reciba la renta sea una entidad no residente sin establecimiento permanente, la normativa de este impuesto obliga a calificar la renta a efectos de determinar su sujeción, siendo la calificación señalada por el Reglamento la de ganancia patrimonial por incorporación al patrimonio del contribuyente de bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa.

EJEMPLO 3:

El socio «X», que posee una participación del 100 por 100 de la sociedad «A» valorada en 1.000, vende a esta sociedad un terreno por un importe de 1.000, siendo su valor de mercado de 5.000. En el mismo ejercicio el terreno se transmite a un tercero por 5.000.

a) Ajuste derivado de corrección valorativa (se parte de la premisa de que los sujetos pasivos han valorado la operación por el valor convenido):

- Socio «X»: ajuste positivo por 4.000.
- Sociedad «A»: ajuste negativo por importe de 4.000.

Con estos ajustes la transmisión del terreno queda valorada a efectos fiscales por su valor de mercado, pero no se incide en la transferencia de renta realizada, puesto que como consecuencia de la operación la sociedad ha recibido en su activo un inmueble valorado en 5.000, habiendo desembolsado únicamente 1.000, lo cual implicará un aumento del valor de la participación del socio en la entidad por importe de 4.000.

b) Ajuste secundario:

- Socio «X»: en este caso, el ajuste secundario consistirá en aumentar el valor de la participación en 4.000.
- Para la sociedad «A», no se realizará ajuste adicional alguno, por cuanto las aportaciones recibidas de los socios no constituyen ingresos computables.

Si en el ejemplo anterior la participación del socio en la sociedad fuera del 75 por 100, el ajuste secundario sería el siguiente:

- Socio «X»:
 - Aumento del valor de la participación en $4.000 \times 0,75 = 3.000$
 - Liberalidad: $4.000 \times 0,25 = 1.000$. Dado su carácter de no deducible, no origina ajuste alguno.
- Sociedad «A»: ajuste correspondiente a la obtención de una renta $4.000 \times 0,25 = 1.000$.

Por último, el apartado 3 del artículo 21 bis del RIS responde a la necesidad de dotar de cierta flexibilidad a la calificación de las rentas señalada anteriormente. Incluso en los supuestos en que existe una regulación específica del tratamiento que corresponde a determinadas operaciones, cabe la posibilidad de que existan circunstancias que pongan de manifiesto que el tratamiento establecido en el apartado 2 no es el que más se ajusta a la naturaleza de las operaciones realizadas.

1.2.4. Escala general y complementaria.

El artículo 67 de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, deflacta en un 2 por 100 los tramos de la escala general y complementaria del IRPF.

Por tanto, la escala general aplicable en 2008 será la siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	15,66
17.707,20	2.772,95	15.300,00	18,27
33.007,20	5.568,26	20.400,00	24,14
53.407,20	10.492,82	En adelante	27,13

Por otra parte, la escala complementaria aplicable en 2008 será la siguiente

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	8,34
17.707,20	1.476,78	15.300,00	9,73
33.007,20	2.965,47	20.400,00	12,86
53.407,20	5.588,91	En adelante	15,87

1.2.5. Mínimo personal y familiar.

Una de las modificaciones efectuadas en la reciente reforma del IRPF fue modificar el esquema de liquidación con la finalidad de que el mínimo personal y familiar operase como un primer tramo flexible de la tarifa a un tipo cero de gravamen, permitiendo de esta forma iguales ahorros fiscales a los contribuyentes cualquiera que fuese su capacidad económica.

Evidentemente, la incorporación indirecta de los mínimos en la tarifa del IRPF lleva aparejado revisar su importe en la misma medida en que se deflacten los tramos de aquella.

A continuación se reproduce la evolución del importe del mínimo personal y familiar llevado a cabo en los últimos años:

Mínimo personal	IRPF'06	Ley 35/2006	LPGE'08
	3.400	5.050	5.151
Descendientes	1.º 1.400	1.800	1.836
	2.º 1.500	2.000	2.040
	3.º 2.200	3.600	3.672
	4.º 2.300	4.100	4.182
			.../...

.../...			
Menores de 3 años	1.200	2.200	2.244
Edad	> 65: 800	900	918
	> 75 + 1.000	1.100	1.122
Discapacidad	> 33% 2.000	2.270	2.316
	> 65% 5.000	6.900	7.038

Posteriormente, el artículo 68 de la Ley 2/2008, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009, ha modificado el número 2.º del artículo 84.2 de la LIRPF con la finalidad de que el importe a computar como mínimo del contribuyente sea el mismo en tributación individual y conjunta, evitando de esta forma futuras discrepancias entre ambas modalidades de tributación. Por tanto, en el ejercicio 2008 el mínimo del contribuyente en declaración conjunta será 5.151 euros.

1.2.6. Deducciones en la cuota íntegra y líquida.

En relación con las deducciones en la cuota del IRPF se han aprobado nuevas deducciones con efecto en el ejercicio 2008 como son la deducción por alquiler o la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas. Además, se han introducido modificaciones en la actual deducción por inversión en vivienda habitual, ampliando el concepto de rehabilitación de viviendas y, en determinados supuestos, el plazo para materializar el saldo de la cuenta vivienda o para transmitir la vivienda habitual sin perder la exención por reinversión. A continuación se analiza cada una de ellas.

1.2.6.1. Deducción por alquiler de la vivienda habitual.

La disposición final sexta de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 ha introducido una nueva deducción en la cuota íntegra del IRPF añadiendo un nuevo apartado 7 al artículo 68 de la LIRPF.

Con la finalidad de no establecer discriminaciones respecto de los que hubiesen adquirido la vivienda en propiedad, el tipo de deducción es el mismo que el establecido en estos últimos casos por el Estado, esto es, el 10,05 por 100.

La base de la deducción vendrá determinada por las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual. Ahora bien, no se configura como una deducción universal, ya que el ámbito subjetivo de aplicación de la misma queda limitado a los contribuyentes con menores rentas, cuantificando estas últimas en el importe de su base imponible. De esta forma, no tendrán derecho a la deducción los contribuyentes con una base imponible inferior a 24.020 euros anuales. Eso sí, con la finalidad de evitar el error de salto que se produce con un límite absoluto, se establece una pérdida gradual de la base de la deducción de la siguiente manera:

- a) Cuando la base imponible sea igual o inferior a 12.000 euros anuales: 9.015 euros anuales.

- b) Cuando la base imponible esté comprendida entre 12.000,01 y 24.020 euros anuales: 9.015 euros menos el resultado de multiplicar por 0,75 la diferencia entre la base imponible y 12.000 euros anuales.
- c) Cuando la base imponible sea igual o superior a 24.020 euros: no se tendrá derecho a la deducción.

Por último, debe señalarse que esta nueva deducción minorará solamente la cuota íntegra estatal, siendo perfectamente compatible con las deducciones por arrendamiento que en el ejercicio de sus competencias aprueben las propias Comunidades Autónomas. Por otra parte, tampoco existe ninguna incompatibilidad con la deducción por inversión en vivienda habitual, salvo la relativa a la imposibilidad de residir en dos viviendas habituales al mismo tiempo, una en propiedad y otra en alquiler. Por tanto, no existe ninguna limitación al disfrute en un mismo ejercicio, de forma simultánea o sucesiva, de ambas deducciones. Por ejemplo, de forma simultánea, es posible practicarse la nueva deducción por alquiler y al mismo tiempo tener derecho a la deducción por inversión en vivienda, por ejemplo, por las cantidades ingresadas a una cuenta vivienda o satisfechas en la construcción de la que será su vivienda habitual en propiedad. Igualmente, será posible disfrutar de ambas de forma sucesiva, por estar alquilado hasta una determinada fecha y posteriormente haber adquirido su vivienda habitual.

EJEMPLO 4:

Un contribuyente ha satisfecho en concepto de arrendamiento de su vivienda habitual 1.000 euros mensuales hasta el 1 de mayo, fecha en la que ha trasladado su residencia a una vivienda adquirida en propiedad y por la que ha abonado en 2008, 6.000 euros. La base imponible obtenida en dicho ejercicio es de 15.000 euros.

Determinar las deducciones a las que tendrá derecho en su declaración.

- Deducción por alquiler:
 - Tipo de deducción: 10,05%.
 - Base de deducción: cantidades satisfechas: 4.000.
 - Límite en función base imponible: $6.765 [9.015 - [(15.000 - 12.000) \times 0,75]]$.
 - Deducción por alquiler: 402 euros ($4.000 \times 0,1005$).
- Deducción por vivienda:
 - Tipo de deducción estatal: 10,05%.
 - Base de deducción: cantidades satisfechas: 6.000.
 - Deducción por alquiler: 603 euros.

1.2.6.2. Deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

El artículo 1 del Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, ha introducido un nuevo artículo 80 bis en la LIRPF estableciendo una nueva deducción en la cuota líquida del impuesto de la que se beneficiarán los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

En consecuencia, cualquier perceptor de rendimientos del trabajo (sea cual sea el origen del rendimiento: trabajador activo, pensionista, becario, administrador...) o de actividades económicas (tanto profesionales como empresariales) podrán deducir 400 euros anuales de la cuota líquida del IRPF.

No obstante, la deducción tiene varios límites:

1.º Por el propio importe de los rendimientos del trabajo o de actividades económicas. De esta forma si el importe de aquellos es reducido, la deducción será inferior a 400 euros. En concreto, se establece como límite el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas minorados, respectivamente, por las reducciones establecidas en los artículos 20 (reducción por obtención de rendimientos del trabajo) y, en su caso, 32 (reducción por irregularidad y por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas) de la LIRPF.

Para la aplicación de este límite tiene que tenerse en cuenta a su vez que:

- No se computan los rendimientos del trabajo o de actividades económicas obtenidos en el extranjero en la medida en que por aplicación de la deducción por doble imposición internacional no hayan tributado efectivamente en el impuesto.
- Se entenderá por tipo medio de gravamen el resultante de sumar los tipos medios de gravamen general estatal y autonómico del impuesto.

2.º Deberá tener cuota líquida suficiente, una vez minorada en la deducción por doble imposición internacional, ya que a diferencia de otras deducciones (maternidad o nacimiento) esta deducción no opera como un impuesto negativo incrementando la cuota diferencial a devolver.

EJEMPLO 5:

Un contribuyente ha percibido durante el ejercicio 2008 rendimientos netos del trabajo por importe de 2.000 euros, rendimientos netos capital inmobiliario por 5.000 euros y rendimientos del capital mobiliario (intereses) por 20.000 euros.

Determinar el importe de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

.../...

.../...

- Base imponible general: 7.000 euros.
- Base imponible del ahorro: 20.000.
- Cuota íntegra correspondiente a la base imponible general: 443,76 euros.
- Cuota íntegra correspondiente a la base imponible del ahorro: 3.600 euros.
- Cuota líquida total: 4.043,76.
- Suma tipo medio general estatal y autonómico: 6,33% (443,76 / 7.000).
- Cuantía máxima de deducción: $6,33\% \times 2.000 = 126,78$.

EJEMPLO 6:

Un contribuyente ha percibido durante el ejercicio unos rendimientos del trabajo por importe de 38.000 euros en el extranjero soportando una tributación en el exterior al tipo de 8.930 euros. El tipo medio efectivo de gravamen en España es el 26 por 100, la base liquidable gravada en el extranjero es de 34.500 euros y la suma de los tipos medios general estatal y autonómico el 32%.

Determinar el importe de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

A efectos de determinar el importe de la deducción no se computan los rendimientos del trabajo que se hayan beneficiado de la deducción por doble imposición internacional:

- Deducción por doble imposición internacional:
 - La menor de:
 - 8.930 euros (impuesto extranjero).
 - 8.970 euros ($= 34.500 \times 0,26$) (tributación mínima en España).
- Rendimientos de fuente extranjera que se benefician de la deducción por doble imposición internacional:

$(38.000 \times 8.930) / 8.970 = 37.830,55$

Resto de rendimientos netos del trabajo: 169,45.
- Límite:

$169,45 \times 0,32 = 54,22$ euros.

Importe de la deducción: 54,22 euros.

1.2.6.3. Deducción por vivienda:

En relación con la deducción por inversión en vivienda se ha ampliado tanto el concepto de rehabilitación como determinados plazos vinculados a la exención por reinversión y a las cuentas viviendas.

1.2.6.3.1. Concepto de rehabilitación de vivienda.

El apartado Uno del artículo único del Real Decreto 861/2008, de 23 de mayo, ha modificado el artículo 55.5 de la LIRPF relativo al concepto de rehabilitación de vivienda a efectos de la deducción por inversión en vivienda.

Al respecto conviene recordar que se entiende por rehabilitación de vivienda las siguientes obras:

- a) Las que hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 801/2005 (referencia que debe entenderse hecha en la actualidad al vigente RD 2066/2008, de 12 de diciembre).
- b) Las que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado esta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio.

Pues bien, es en relación con esta segunda categoría de obras de rehabilitación en las que el citado Real Decreto ha introducido un importante matiz a la hora de efectuar dicho cálculo, descontando expresamente del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

EJEMPLO 7:

En septiembre de 2008 la comunidad de propietarios ha iniciado una obra de rehabilitación integral del edificio con la que se pretende la consolidación de la estructura afectada por aluminosis.

El contribuyente adquirió su piso hace un año por 300.000 euros, correspondiendo un 40 por 100 de dicho valor al suelo. La derrama correspondiente a las obras de rehabilitación imputable al contribuyente asciende a 60.000 euros.

.../...

.../...

Determinar si tiene la consideración de rehabilitación de vivienda a efectos de poder practicar la correspondiente deducción.

Obra de rehabilitación:

- Importe de la derrama correspondiente a la obra: 60.000 euros.
- Valor de adquisición del piso excluido el suelo: 180.000 ($300.000 \times 0,6$)
- Límite: $25\% \times 180.000 = 45.000$ euros.
- Por tanto, sí es una obra de rehabilitación a los efectos de la deducción por inversión en vivienda.

1.2.6.3.2. Ampliación del plazo para materializar el saldo de la cuenta vivienda.

Con la finalidad de ayudar a los contribuyentes que abrieron una cuenta vivienda y en la actualidad tienen dificultades para adquirir su vivienda dada la particular situación del mercado hipotecario, el Real Decreto 1975/2008 ha introducido una nueva disposición transitoria décima en el RIRPF.

La finalidad de dicha norma transitoria es ampliar hasta el 31 de diciembre de 2010 el plazo para materializar, esto es, destinar a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente, los saldos de las cuentas vivienda existentes al vencimiento del plazo de cuatro años desde su apertura, siempre que la finalización del citado plazo de cuatro años se produzca entre el día 1 de enero de 2008 y el día 30 de diciembre de 2010.

Por tanto, las cuentas viviendas afectadas son las abiertas en 2004, 2005 y 2006, disponiendo de un mayor plazo para materializar sus saldos.

Eso sí, conviene destacar que se trata de una ampliación del plazo de materialización sin que, en consecuencia, vencido el plazo de cuatro años desde su apertura, puedan continuar efectuando aportaciones a la misma con derecho a deducción.

Por otra parte, la norma ha introducido un régimen especial para los que hubiesen dispuesto para otra finalidad el saldo de la cuenta vivienda existente en la fecha de vencimiento, siempre que a su vez dicha fecha esté comprendida entre el 1 de enero de 2008 y el 3 de diciembre de 2008, la ampliación del plazo anteriormente indicada estará condicionada a la reposición de las cantidades dispuestas entre tales fechas, en la cuenta vivienda antigua o en una nueva, en caso de haber cancelado la cuenta anterior. Dicha reposición deberá efectuarse antes de 31 de diciembre de 2008.

1.2.6.3.3. Ampliación del plazo para reinvertir en vivienda habitual.

Igualmente, con el objetivo de ayudar a los contribuyentes que han adquirido la nueva vivienda habitual antes de transmitir su actual vivienda y tienen dificultades para vender esta última, el Real Decreto 1975/2008 ha introducido una nueva disposición transitoria novena en el RIRPF para ampliar el plazo de dos años para vender dicha vivienda sin perder la exención por reinversión de la ganancia obtenida en la misma.

De esta forma, se dispone de plazo adicional para vender la vivienda hasta el 31 de diciembre de 2010, siendo el colectivo afectado aquellos que adquirieron previamente su vivienda en los años 2006, 2007 y 2008, y que por tanto tienen que vender antes del transcurso de dos años desde dicha adquisición.

Además, debe tenerse en cuenta que igual que se ha ampliado el plazo para vender se ha ampliado el plazo para entender que sigue siendo su vivienda habitual cuando hubiera trasladado su residencia a la nueva vivienda.

1.2.7. *Compensación fiscal por adquisición de vivienda habitual.*

La Ley 2/2008 ha aprobado nuevamente para el ejercicio 2008 la compensación fiscal para los que hubieran adquirido su vivienda habitual antes de 20 de enero de 2006 y tuvieran derecho a los porcentajes incrementados de deducción por financiación ajena vigentes hasta el 31 de diciembre de 2006.

La citada disposición reproduce nuevamente la regulación de la compensación fiscal existente en 2007 (véase *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 297), sin más modificaciones que las derivadas de la incorporación de la nueva deducción por obtención de rendimientos del trabajo y de actividades económicas, de forma que en el ejercicio 2008 la compensación minorará la cuota líquida total, después de la aplicación, en su caso, de la citada deducción.

1.2.8. *Pagos a cuenta.*

1.2.8.1. Escala de retención y límites determinantes de la obligación de retener.

El Real Decreto 1757/2007, de 28 de diciembre, introdujo dos modificaciones en el RIRPF en materia de pagos a cuenta.

En primer lugar, se procedió a actualizar los límites cuantitativos excluyentes de la obligación de retener previstos en el artículo 81.1 del RIRPF, teniendo en cuenta la elevación en el importe de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y del mínimo personal y familiar aplicable en el período impositivo 2008.

De esta forma, se elevó el importe a partir del cual debe practicarse retención en relación con los rendimientos del trabajo que se satisfagan, siendo las cuantías aplicables para 2008 las siguientes:

Situación del contribuyente	N.º de hijos y otros descendientes		
	0	1	2 o más
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	—	12.996 euros (12.775)*	14.767 euros (14.525)*
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	12.533 euros (12.340)*	13.985 euros (13.765)*	16.102 euros (15.860)*
3.ª Otras situaciones	9.843 euros (9.650)*	10.569 euros (10.365)*	11.376 euros (11.155)*

* Importes vigentes en 2007.

En segundo lugar, se llevó a cabo una actualización de los tramos de la escala de retenciones regulada en el artículo 85.1 del RIRPF aplicable a los rendimientos del trabajo a que se refiere el artículo 80.1.1.º del citado reglamento, deflactándose un 2 por 100 cada uno de los tramos de la tarifa, en la misma medida que se actualizan las escalas general y complementaria del impuesto. De esta forma, la escala de retenciones aplicable en 2008 es la siguiente:

Base para calcular el tipo de retención — Hasta euros	Cuota de retención — Euros	Resto base para calcular el tipo de retención — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	24
17.707,20	4.249,73	15.300,00	28
33.007,20	8.533,73	20.400,00	37
53.407,20	16.081,73	En adelante	43

1.2.8.2. Modificaciones de los pagos a cuenta derivadas de la toma en consideración de la deducción de 400 euros por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

El Real Decreto 861/2008, de 23 de mayo, ha introducido determinados cambios en el RIRPF, al objeto tomar en consideración la nueva deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas (400 euros) a efectos de la determinación de los pagos a cuenta del impuesto.

El objetivo de la modificación normativa es que los beneficiarios de la citada deducción puedan anticipar los resultados de su aplicación minorando el importe de sus pagos a cuenta del IRPF y, de esta forma, no tengan que esperar hasta la fecha de presentación de la declaración para, en su caso, beneficiarse de la misma.

No obstante, debe señalarse que no tiene por qué existir necesariamente una plena coincidencia entre el importe de la deducción prevista el artículo 80 bis y el importe de la minoración de los

pagos a cuenta. Así, tal y como se comenta más adelante, pueden existir discrepancias entre ambas magnitudes motivadas por supuestos tales como la existencia de dos o más pagadores; la aplicación de tipos fijos o mínimos; cuantía de retenciones anuales previas inferiores a 400 euros; o porque el contribuyente no esté obligado a realizar pagos fraccionados en caso de ejercicio de actividades económicas. En estos supuestos, precisamente por el carácter de pago a cuenta del impuesto de las retenciones y pagos fraccionados, prevalecerá finalmente el importe que resulte en la liquidación del impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 80 bis (400 euros con carácter general).

Por lo que se refiere a los rendimientos del trabajo, la toma en consideración de la nueva deducción se inserta en el procedimiento general para determinar el importe de la retención. Por tanto, aquellos rendimientos del trabajo a los que resulten de aplicación los tipos fijos de retención (retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos; rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación; atrasos que correspondan imputar a ejercicios anteriores) no se ven afectados por la minoración de las retenciones, lo cual no impide, tal y como se señala en el párrafo anterior, aplicar la deducción en la declaración anual.

En el marco del procedimiento general, se modifican las reglas de determinación del tipo de retención y el modo en que debe efectuarse su regularización, todo ello con el objetivo de que se produzca una disminución del tipo de retención que a su vez dé como resultado una minoración del importe de las retenciones soportadas en la cuantía de 400 euros anuales respecto de las que se venían aplicando con anterioridad. Cuando se trate de contribuyentes cuyas retenciones no hubieran alcanzado dicha cuantía, la minoración alcanzará a la totalidad de las retenciones y, en consecuencia, no soportarán retención alguna, sin perjuicio de que, en su caso, puedan aplicar íntegramente la deducción en la declaración anual.

Por último, cabe señalar que en la aplicación del procedimiento descrito no se tiene en cuenta si existen dos o más pagadores, por lo que en caso de que se produzca esta circunstancia el importe de las retenciones se minorará en la cuantía máxima de 400 euros por cada pagador, ajustándose el exceso de minoración de retenciones en la liquidación del impuesto en forma de una mayor cuota diferencial.

En lo que concierne a los contribuyentes que obtengan rendimientos de actividades económicas, la cuantía de la nueva deducción se tendrá en cuenta mediante una minoración del importe de los pagos fraccionados que deban ingresar trimestralmente, a razón de 100 euros por trimestre. La cuantía no consumida de los citados 100 euros se podrá deducir en el trimestre siguiente del mismo período impositivo.

A continuación se analizan detalladamente las modificaciones introducidas por el Real Decreto.

1. Atrasos que correspondan imputar a ejercicios anteriores. Artículos 80.1, 81.3 y 82 del RIRPF.

Se ha modificado el artículo 80.1 del RIRPF, de forma que se incorpora como tipo fijo de retención el 15 por 100 aplicable a los atrasos que correspondan imputar a ejercicios anteriores. Como

consecuencia de lo anterior se han tenido que modificar las referencias contenidas en los artículos 81.3 y 82 del RIRPF. En cualquier caso, debe indicarse que lo señalado anteriormente no ha supuesto modificación alguna respecto al tratamiento de los mismos previsto en la normativa vigente, sino una ubicación más apropiada junto con los restantes tipos fijos de retención.

2. Rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla. Artículo 80.2 del RIRPF.

El apartado 2 del artículo 80 del RIRPF se ha adaptado al nuevo procedimiento de determinación del tipo de retención, respetando, en idénticos términos, la especificidad actual en el cálculo del tipo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto. De esta forma se garantiza la percepción vía retenciones de hasta 400 euros a los citados contribuyentes y se mantienen las reglas especiales de determinación del tipo de retención aplicables en dichas Ciudades Autónomas.

3. Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener. Artículo 81 del RIRPF.

La modificación del artículo 81 ha supuesto la actualización de los importes de los rendimientos del trabajo excluyentes de la obligación de retener previstos en dicho artículo.

La elevación de las cuantías deriva de la incorporación de la nueva deducción prevista en el artículo 80 bis de la Ley del Impuesto. Hay que recordar que los citados importes se calculan teniendo en cuenta los elementos que previsiblemente incidirán en la liquidación del impuesto, de forma que queden excluidos de retención los rendimientos cuyo importe no determinaría cantidad a ingresar. Los nuevos límites son los siguientes:

Situación del contribuyente	N.º de hijos y otros descendientes		
	0 – Euros	1 – Euros	2 o más – Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente		14.369	16.547
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	13.851	15.704	17.882
3.ª Otras situaciones	11.162	11.888	12.695

Según dispone la disposición fina única del Real Decreto 861/2008, esta modificación surte efectos desde 1 de enero de 2009. En este sentido, debe señalarse que no es necesaria su aplicación para proceder a la rebaja de las retenciones en 400 euros y, por tanto, al objeto de que los pagadores dispongan de un mayor margen de maniobra para adaptarse a la nueva normativa, se ha demorado su eficacia hasta 2009. Es decir, los límites excluyentes de la obligación de retener se han mantenido constantes durante todo el período impositivo 2008, lo cual no impide que los contribuyentes puedan beneficiarse de la minoración de sus retenciones como consecuencia de la nueva deducción, ya que en todo caso su importe previo de deducción se minorará en 400 euros, tal y como establece el artículo 86 del RIRPF.

4. Límite de la cuota de retención. Artículos 85.3 y 85.4 del RIRPF.

El artículo 85.3 contempla un límite en la cuota de retención para aquellos contribuyentes cuya cuantía total de retribución no sea superior a 22.000 euros anuales. Este límite tiene como finalidad evitar el error de salto que podría producirse en aquellos contribuyentes que previsiblemente vayan a optar por la tributación conjunta (situaciones 1 y 2 en el cuadro del artículo 81.1). En efecto, dado que en estas situaciones se ha tenido en cuenta para determinar el umbral de retención la previsible reducción por tributación conjunta, y superado ese umbral, las normas para determinar el importe de las retenciones no contemplan la aplicación de reducción alguna por este concepto, podría darse el caso de que a los contribuyentes que obtuvieran unas retribuciones ligeramente superiores al umbral de retención se les practicara una retención superior a la diferencia entre dichas retribuciones y el umbral de retención (error de salto).

En este marco, la modificación introducida por el real decreto consiste en tomar en consideración la nueva deducción incorporada en el artículo 80 bis de la Ley del Impuesto. Puesto que el límite se refiere a la cuota de retención, y para determinar el tipo de retención esta cuota se minora en 400 euros, para mantener la equivalencia del límite ha sido preciso sumar la cuantía prevista en el apartado 1 del citado artículo 80 (400 euros) al límite recogido en la regulación anterior (43% sobre la diferencia positiva entre el importe de la cuantía total de retribución y los mínimos excluidos de retención previstos en el art. 81 del Reglamento). De esta forma, ambas magnitudes (cuota de retención y límite) son homogéneas, esto es, al igual que con la normativa anterior, se cuantifican con carácter previo a la aplicación de la nueva deducción.

Ahora bien, como consecuencia de no aplicarse los nuevos límites de la obligación de retener previstos en el artículo 81 del Reglamento hasta el 1 de enero de 2009, debe señalarse que el número 2.º de la disposición transitoria primera establece que en el período impositivo 2008 el citado límite se calculará como hasta antes de la entrada en vigor del real decreto, esto es, seguirá siendo durante el resto del período impositivo 2008 el 43 por 100 sobre la diferencia positiva entre el importe de la cuantía total de retribución y los mínimos excluidos de retención previstos en el artículo 81 del Reglamento.

Por otra parte, se suprime el anterior límite de la letra b) del apartado 3 el artículo 85 del Reglamento, que hace referencia al supuesto de regularizaciones. En estos casos, el límite del 43 por 100 funciona como un tipo máximo de retención, por lo que el mismo se ha reubicado en el apartado 5 del artículo 87 del Reglamento, sin que tal cambio determine modificación alguna en la forma de operar del mismo.

Por último, se suprime el apartado 4 del artículo 85 del Reglamento del Impuesto. Debido a la forma de cálculo del tipo de retención, este apartado 4 únicamente podía operar en caso de regularizaciones, lo cual, unido a la supresión del límite de la letra b) del apartado 3 el artículo 85 del Reglamento para su reubicación en el artículo 87.5 del Reglamento, hizo aconsejable la supresión de este apartado, entendiéndose que su contenido queda incluido en el artículo 87.5 del Reglamento. En todo caso, con la normativa anterior y con la actual, cuando haya regularizaciones, el tipo de retención no podrá ser superior al 43 por 100.

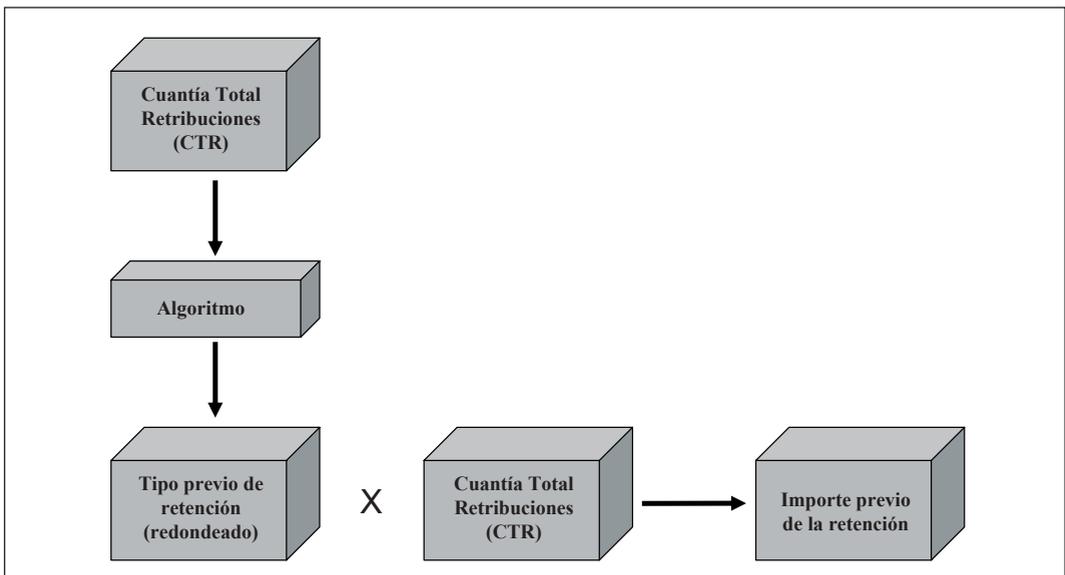
5. Procedimiento general de determinación del tipo de retención. Artículos 82 y 86 del RIRPF.

Tal y como se ha señalado anteriormente, el nuevo procedimiento de determinación del tipo de retención tiene por finalidad que se rebaje en la cuantía 400 euros las retenciones que anteriormente se venían practicando. Para ello se determinará en primer lugar el tipo previo de retención, que coincidirá con el tipo de retención aplicable hasta la entrada en vigor del real decreto. El importe resultante de aplicar dicho tipo previo, denominado «importe previo de retención» se minorará en la cuantía de la nueva deducción prevista en el artículo 80 bis de la Ley del Impuesto. El resultado de dividir la diferencia obtenida por la cuantía total de las retribuciones será el nuevo tipo de retención, que se expresará con dos decimales, y que será lógicamente inferior al tipo previo de retención. Si la citada diferencia entre el importe previo de la retención y la cuantía de la nueva deducción fuese cero o negativa, el tipo de retención será cero.

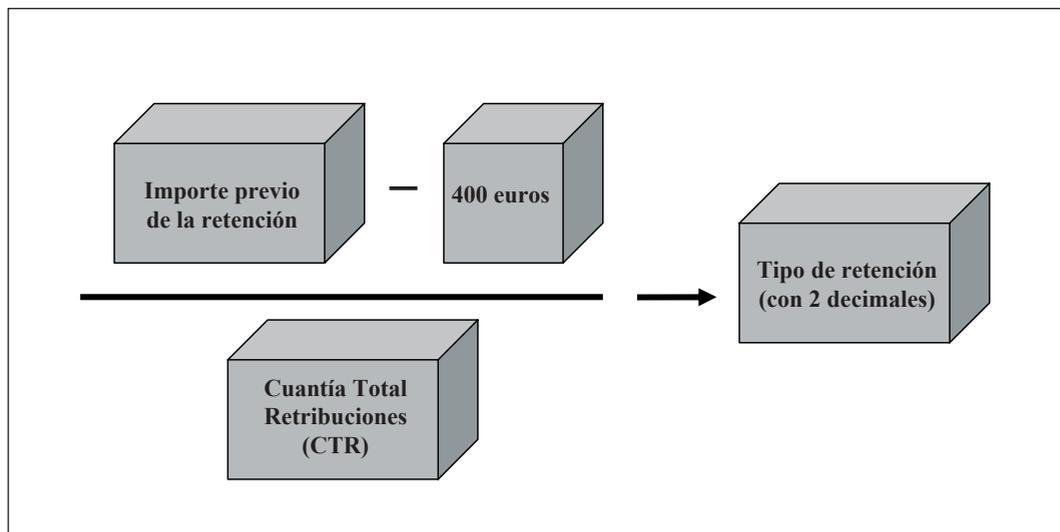
Para los supuestos de contratos o relaciones de duración inferior al año y rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente se mantiene, en idénticos términos a los señalados en la normativa anterior, la fijación de un tipo de retención mínimo, de forma que el tipo de retención calculado según lo señalado anteriormente y expresado con dos decimales no podrá ser inferior al 2 por 100 ni al 15 por 100, respectivamente. En esta materia se respeta, asimismo, la especificidad actual para los rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla.

La existencia de tipos mínimos de retención implica la necesidad de comparar el tipo de retención resultante de la aplicación del procedimiento general (en el que se habrá tomado en consideración la deducción de 400 euros) con el tipo mínimo, de forma que prevalece el superior. Por tanto, cuando operen efectivamente los tipos mínimos, el importe de las retenciones no se rebajará en la cuantía de 400 euros.

Gráficamente, el importe previo de la retención se calcularía de la siguiente forma:



Posteriormente, una vez calculado el importe previo de la retención, el tipo de retención sería el siguiente:



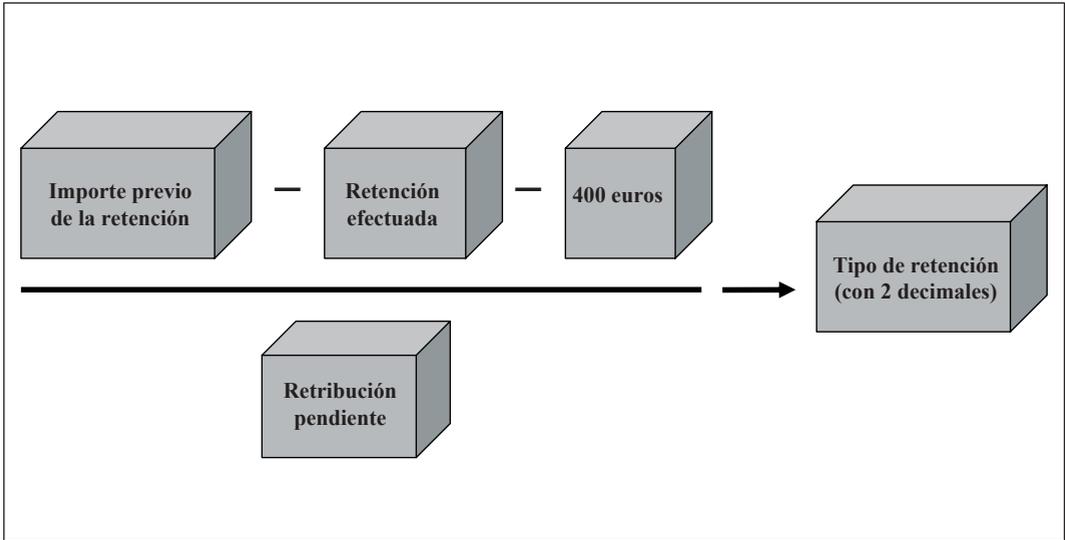
6. Regularización del tipo de retención. Artículo 87 del RIRPF.

Se introducen los cambios necesarios en la regularización del tipo de retención para los supuestos previstos en el artículo 87.2 del Reglamento del Impuesto, teniendo en consideración la nueva deducción regulada en el artículo 80 bis de la Ley del Impuesto.

Así, se procederá a calcular un nuevo importe previo de retención teniendo en cuenta las circunstancias que motivan la regularización, al que se minorará la cuantía de la nueva deducción y las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento. El cociente de la diferencia obtenida entre la cuantía total de las retribuciones que resten hasta el final del año será el nuevo tipo de retención y se expresará con dos decimales. Nuevamente, si la diferencia citada entre el nuevo importe previo de la retención y la cuantía de la nueva deducción fuese cero o negativa, el tipo de retención será cero.

En lo tocante a los límites de retención en caso de regularización contemplados en el artículo 87.5 del RIRPF, tal y como se indicó anteriormente, se han unificado en un solo precepto los límites comprendidos hasta la entrada en vigor de este real decreto en los artículos 85.3 b) y 85.4 del Reglamento, manteniéndose un tipo máximo de retención del 43 por 100 en caso de regularizaciones. Asimismo, se establece que cuando se trate de rendimientos del trabajo que en su totalidad se hubiesen obtenido en Ceuta y Melilla y que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, el tipo máximo de retención será el 22 por 100. Este último inciso tiene carácter aclaratorio, puesto que se entendía implícito en la normativa anteriormente en vigor.

Gráficamente, la regularización se efectuaría del siguiente modo:



7. Procedimiento especial para determinar el tipo de retención aplicable a contribuyentes perceptores de prestaciones pasivas. Artículo 89.2 A) del RIRPF.

En este precepto se regula el procedimiento especial para determinar el tipo de retención aplicable a contribuyentes perceptores de rentas pasivas del trabajo. La modificación persigue, por una parte, incorporar en el mencionado apartado una remisión al artículo 86 del Reglamento, de forma que en el cálculo del importe anual de las retenciones a practicar por cada pagador se incorpore el impacto de la nueva deducción regulada en el artículo 80 bis de la Ley del Impuesto, y, por otra, establecer que el tipo de retención se determine también en este caso con dos decimales. De esta forma, se consigue rebajar las retenciones anuales en 400 euros de forma similar a lo establecido en el procedimiento general.

Los efectos de esta modificación se demoraron hasta el 1 de enero de 2009, tal y como se indica en la disposición final única de real decreto. Esta demora probablemente obedezca a las características de este procedimiento, en el que se establecen una serie de trámites sucesivos –solicitud del contribuyente a la Administración tributaria para que se aplique este procedimiento especial; determinación por parte de la Administración tributaria del importe de las retenciones a practicar por cada pagador y comunicación al contribuyente de dichos importes; traslado de las comunicaciones por parte del contribuyente a cada uno de los pagadores; y finalmente determinación por parte de los pagadores del tipo de retención aplicable que deberá mantenerlo durante el resto del año aun cuando se produzcan supuestos de regularización–, cuya duración total podría alcanzar varios meses. Al demorar la entrada en vigor hasta 2009 se evita la práctica de una regularización del tipo de retención ajena a la mecánica de este procedimiento que conllevaría la reproducción de los trámites mencionados.

EJEMPLO 8:

Don «PG», casado y con 40 años, trabaja por cuenta ajena, percibirá en el 2009 unas retribuciones de 46.000 euros con unos descuentos por Seguridad Social de 2.100 euros.

El cónyuge tiene unas rentas superiores a 14.000 euros.

Tienen dos hijos nacidos en 1995 y 2006, respectivamente, el mayor con una minusvalía del 42 por 100.

En octubre tienen un nuevo hijo. Tal circunstancia la comunican al pagador habiendo percibido hasta ese momento 32.000 euros.

1. Tipo de retención a 1 de enero.

1. Límite excluyente de la obligación de retener:

Situación 3 con dos hijos: 12.695.

2. Base para calcular el tipo de retención.

Retribuciones íntegras	46.000
Minoraciones:	
– Seguridad Social [art. 19.2 a) LIRPF]	2.100
– Reducción art. 20.1 LIRPF	<u>2.652</u>
Total minoraciones	<u>-4.752</u>
TOTAL	41.248

3. Mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención:

• Mínimo del contribuyente	5.151
• Mínimo por descendientes.....	1.938
– Hijo 1994: 1.836/2	
– Hijo 2005: 2.040/2	
• Mínimo por discapacidad.....	<u>1.158</u>
– Hijo 1994: 2.316/2	
Total MP y F	8.247

4. Cuota de retención.

Base TR × escala art. 85 RIRPF	11.582,83
MP y F × escala art. 85 RIRPF	<u>-1.979,28</u>
Total cuota de retención.....	9.603,55

.../...

.../...

5. Tipo previo de retención.

$$TR = (9.603,55/46.000) \times 100 = 20,87\%, \text{ redondeo al } 21\%.$$

6. Importe previo de la retención.

$$21\% \times 46.000 = 9.660$$

7. Tipo de retención.

$$(9.660 - 400) / 46.000 = 20,13\%.$$

8. Importe de la retención.

$$20,13\% \times 46.000 = 9.259,8$$

2. Regularización por nacimiento del tercer hijo.

1. Límite excluyente de la obligación de retener.

Situación 3 con tres hijos: 12.695.

2. Base para calcular el tipo de retención.

Retribuciones íntegras	46.000
Minoraciones:	
– Seguridad Social [art. 19.2 a) LIRPF]	2.100
– Reducción art. 20.1 LIRPF	2.652
– + 2 descendientes	<u>600</u>
Total minoraciones	<u>-5.352</u>
TOTAL	40.648

3. Mínimo personal y familiar para calcular el TR.

• Mínimo del contribuyente	5.151
• Mínimo por descendientes	4.896
– Hijo 1994: 1.836/2	
– Hijo 2005: 2.040/2	
– Hijo 2008: (3.672 + 2.244)/2	
• Mínimo por discapacidad	<u>1.158</u>
– Hijo 1994: 2.316/2	
Total MP y F	11.205

.../...

.../...

4. Cuota de retención.

Base TR × escala art. 85 RIRPF.....	11.360,83
MP y F × escala art. 85 RIRPF.....	<u>-2.689,20</u>
Total cuota de retención.....	8.671,63

5. Tipo previo de retención.

$$\text{TR} = (8.671,63/46.000) \times 100 = 18,85\%, \text{ redondeo al } 19\%.$$

6. Nuevo importe previo de la retención.

$$19\% \times 46.000 = 8.740$$

7. Nuevo tipo de retención.

$$\text{TR} = [(8.740 - 20,13\% \times 32.000) - 400]/(46.000 - 32.000) \times 100 = 13,56\%,$$

8. Importe del pago fraccionado. Artículo 110.

Se introducen los cambios necesarios en la determinación del importe de los pagos fraccionados a ingresar por los contribuyentes que obtengan rendimientos de actividades económicas, teniendo en consideración la deducción prevista en el artículo 80 bis de la Ley del Impuesto.

El pago fraccionado a ingresar cada trimestre se minorará en el importe de dividir la cuantía prevista en el apartado 1 del artículo 80 bis de la Ley del Impuesto entre cuatro. Es decir, se establece una minoración de 100 euros por trimestre. En ausencia de cuantía suficiente para efectuar tal minoración, la diferencia podrá deducirse en cualquiera de los siguientes pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo cuyo importe positivo lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe.

En el caso particular de actividades que estuvieran en estimación directa [art. 110.1 a) del Reglamento], se establece que los pagos fraccionados efectuados en trimestres anteriores a tener en cuenta para minorar el importe de los pagos fraccionados del trimestre en curso, serán los que habría correspondido de no haberse aplicado la nueva minoración prevista en el artículo 110.3 c), con la finalidad de evitar que como consecuencia del cómputo acumulativo de los rendimientos a los que se aplica el porcentaje del 20 por 100, el importe a ingresar en cada trimestre compense la minoración practicada en trimestres anteriores.

Para el supuesto de contribuyentes que perciban junto a los rendimientos de actividades económicas rendimientos del trabajo a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención previsto en el artículo 82 del Reglamento, se dará preferencia a la deducción por rendimientos

de trabajo sobre la deducción en los pagos fraccionados de la actividad económica, siempre que la cuantía total de las retribuciones del trabajo sea superior a 10.000 euros anuales. Debe recordarse que la cuantía de las retribuciones a considerar es la prevista en el artículo 83.2 del RIRPF, y por tanto se trata de la cuantía previsible, y no de la efectivamente percibida.

Dicha incompatibilidad resulta aplicable a partir del primer trimestre en el que los contribuyentes perciban rendimientos del trabajo de cuantía previsible superior a 10.000 euros, no resultará de aplicación la minoración de los pagos fraccionados por este concepto.

Lógicamente, aquellos contribuyentes que no están obligados a realizar pagos fraccionados (contribuyentes que desarrollen actividades profesionales si, en el año natural anterior, al menos el 70% de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta, así como contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas, ganaderas o forestales cuando en el año natural anterior, al menos el 70% de los ingresos procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta), no podrán ver reducido el importe del pago fraccionado.

9. Régimen transitorio.

El Real Decreto entró en vigor el 1 de junio de 2008. No obstante, conforme a lo establecido en la disposición adicional primera del real decreto, a los rendimientos del trabajo a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención que se satisfagan o abonen entre el día 1 de junio de 2008 y el 31 de diciembre de 2008, les serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Rendimientos satisfechos durante el mes de junio:

Al objeto de permitir la rebaja de las retenciones en la parte de los 400 euros correspondiente a los seis primeros meses del año, al tiempo que se facilitaba la adaptación de los pagadores al nuevo sistema prolongando un mes más la normativa en vigor, la disposición transitoria primera estableció que los contribuyentes percibieran el primer impacto de la nueva deducción mediante una minoración de 200 euros a efectuar sobre el importe de la retención correspondiente al mes de junio calculada de acuerdo con la normativa en vigor a 1 de enero de 2008. Es decir, las retenciones del mes de junio debieron calcularse conforme a la normativa anterior y, una vez calculadas, dicha retención se debió minorar, con el límite de su importe, en la cuantía de 200 euros por perceptor.

b) Rendimientos satisfechos desde el día 1 de julio hasta el día 31 de diciembre:

Las retenciones o ingresos a cuenta se debieron calcular de acuerdo con las nuevas normas establecidas por el real decreto, debiéndose regularizar el tipo de retención con motivo de la primera aplicación de estas normas. La aplicación del mecanismo de regularización da como resultado que cuando en el mes de junio las retenciones no se hubieran podido rebajar en la cuantía de 200 euros por no existir importe suficiente de retención, las retenciones a practicar entre los meses de julio a diciembre se minorarán en la cuantía necesaria para alcanzar una minoración total anual de 400 euros.

Por lo que respecta a los pagos fraccionados a ingresar en el período impositivo 2008, la disposición transitoria segunda establece que en el primer pago fraccionado a realizar a partir de la entrada en vigor del real decreto (el correspondiente al segundo trimestre del período impositivo 2008), el importe a deducir del pago fraccionado a ingresar será de 200 euros.

El importe adicional hasta alcanzar la cuantía de 400 euros se minorará de los pagos fraccionados restantes correspondientes a los dos últimos trimestres del período impositivo, calculados conforme al nuevo procedimiento previsto en el artículo 110 del Reglamento.

EJEMPLO 9:

En el año 2009, un contribuyente que realiza una actividad económica en estimación directa por la que obtiene los rendimientos netos que figuran en el cuadro, comienza una relación laboral a primeros de octubre por la que percibirá una cuantía total de retribuciones de 11.000 euros.

1.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	400
20%	80
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	0
Pago fraccionado previo	80
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
Resultados negativos trimestres anteriores	0
Resultado a ingresar (queda un resultado negativo de 20)	0

2.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	10.000
20%	2.000
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	(80)
Pago fraccionado previo	1.920
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
Resultados negativos trimestres anteriores	(20)
Resultado a ingresar	1.800

3.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	24.000
20%	4.800
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	(2.000)
Pago fraccionado previo	2.800
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
Resultados negativos trimestres anteriores	0
Resultado a ingresar	2.700

.../...

.../...

4.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	26.000
20%	5.200
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	(4.800)
Pago fraccionado previo	400
Minoración artículo 80 bis LIRPF	0
Resultados negativos trimestres anteriores	0
Resultado a ingresar	400

Notas:

- Obsérvese que en el cuarto trimestre no se ha aplicado la minoración de 100 euros derivada del artículo 80 bis de la LIRPF, dado que comienza a percibir rendimientos del trabajo cuya cuantía total de retribución supera 10.000 euros.
- Al final del período, el contribuyente ha ingresado pagos fraccionados por importe de 4.900 euros, lo que representa una rebaja de 300 euros (3×100) respecto del importe a ingresar de no haberse tenido en cuenta la deducción del artículo 80 bis de la LIRPF ($20\% \text{ s/ } 26.000 = 5.200$)

1.2.8.3. Retenciones en los supuestos de ajuste secundario.

El Real Decreto 1804/2008 ha modificado los artículos 93.6 y 103.2 del RIRPF al objeto de aclarar cuál es la base de retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario cuando resulte de aplicación el denominado «ajuste secundario» regulado en el artículo 16.8 del TRLIS y desarrollado en el artículo 21 bis del RIS. Tal y como se ha comentado en el epígrafe 1.2.3.5.3 entre las posibles calificaciones a que puede dar lugar el ajuste secundario se encuentra la participación en beneficios de entidades así como la utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la LIRPF. Ambas calificaciones constituyen rendimientos del capital mobiliario y como tales están sujetos a retención o ingreso a cuenta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75.1 b) del RIRPF.

En estos supuestos, la base de la retención o ingreso a cuenta será la diferencia ente el valor convenido y valor de mercado.

EJEMPLO 10:

La entidad «X» adquiere un inmueble al socio «A» (contribuyente del IRPF que tiene el 100% del capital) por un precio de 100.000 euros, siendo su valor de mercado de 60.000 euros. Tanto en el IRPF como en el IS dicha operación es computada por los sujetos pasivos atendiendo a dicho valor de mercado.

.../...

.../...

Según lo dispuesto en el artículo 16.8 del TRLIS y el artículo 21 bis del RIS, la diferencia entre el valor convenido (100.000 euros) y el valor de mercado (60.000 euros) se considerará participación en beneficios de entidades para el socio «A». Por tanto, se trata de un rendimiento del capital mobiliario sometido a retención, siendo la base de retención 40.000 euros y el tipo de retención el 18 por 100.

1.2.9. Gestión del impuesto.

1.2.9.1. Aplazamientos y fraccionamientos.

El Real Decreto 1975/2008 ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2009, el artículo 62.2 del RIRPF con objeto de aclarar la compatibilidad entre el aplazamiento o fraccionamiento del pago previsto en el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el fraccionamiento del importe resultante de la autoliquidación en dos partes: la primera, del 60 por 100 de su importe, en el momento de presentar la declaración, y la segunda, del 40 por 100 restante, sin interés o recargo alguno.

De esta forma, queda aclarado que el fraccionamiento previsto en el RIRPF (60 – 40%) no es la única vía para fraccionar o aplazar el pago de la cuota resultante del IRPF.

1.2.9.2. Obligación de declarar dos pagadores.

La Ley 2/2008, de Presupuestos Generales del Estado para 2009 ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2008 el artículo 96.3 de la LIRPF, de tal modo que el límite excluyente de la obligación de declarar correspondiente a rendimientos del trabajo anteriormente situado en 10.000 euros, se eleva a 11.200 euros.

Esta modificación obedece a la toma en consideración de la nueva deducción de 400 euros por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

1.2.10. Régimen fiscal 33.^a Copa del América.

El Real Decreto 1893/2008, de 14 de noviembre, por el que se desarrollan medidas fiscales y de seguridad social en el ejercicio 2008 para atender los compromisos derivados de la organización y celebración de la 33.^a edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia (BOE de 24 de noviembre de 2008), ha desarrollado para el año 2008 el régimen fiscal aplicable a la 33.^a edición de la Copa del América. Entre las disposiciones aprobadas por el citado real decreto se encuentran las relativas a los contribuyentes del IRPF.

De esta forma pueden aplicar este régimen las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la 33.^a Copa del América y las que hubieran tenido derecho a la aplicación del régimen fiscal previsto para la 32.^a edición de la Copa del América, siempre que presten servicios a la entidad organizadora, a los equipos participantes o a los establecimientos permanentes o las entidades constituidos por aquellos, y que estén directamente relacionados con el acontecimiento.

Este régimen consiste en la aplicación de una reducción del 65 por 100 sobre la cuantía de los rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas que obtengan las personas físicas durante 2008, como retribución a los servicios que presten.

En el caso de rendimientos del trabajo, la reducción se aplicará sobre la cuantía del rendimiento neto del trabajo, y se tendrá en cuenta para el cálculo de la reducción general por rendimientos del trabajo (art. 20.1 de la LIRPF).

En el caso de rendimientos de actividades económicas, la reducción se aplicará sobre la cuantía del rendimiento neto y una vez aplicada, en su caso, la reducción por irregularidad, y se tendrá en cuenta, en su caso, para el cálculo de la reducción regulada aplicable a determinados rendimientos de actividades económicas (art. 32.2 de la LIRPF).

En ambos casos, la reducción se tendrá en cuenta a efectos de aplicar el límite de la deducción de 400 euros por obtener rendimientos del trabajo o de actividades económicas (apartado 2 del art. 80 bis de la LIRPF).

Asimismo, la reducción se tendrá en cuenta para la determinación del tipo de retención, en los términos señalados en el propio artículo 13.

Finalmente, debe señalarse que la disposición transitoria única del real decreto establece que cuando se hubieran satisfecho en 2008 rendimientos del trabajo a los que resulte de aplicación la reducción del 65 con anterioridad a la entrada en vigor del real decreto (25 de noviembre de 2008), se regularizará, en su caso, el tipo de retención, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen hasta la finalización del período impositivo 2008.

1.3. Modificaciones en la normativa del IRPF del ejercicio 2009.

1.3.1. Rendimientos de actividades económicas.

1.3.1.1. Estimación objetiva. Orden de módulos para 2009.

La Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido respeta la estructura de la Orden de módulos

vigente en el año 2008, manteniéndose los módulos aplicables en dicho año, así como las instrucciones para su aplicación.

No obstante, la citada Orden presenta novedades que afectan al sector del transporte y al sector agrario.

Las novedades que afectan al sector del transporte son las siguientes:

- 1.^a Se incorporan con carácter estructural los módulos aplicables por las actividades de transporte, que en los últimos años tenían carácter excepcional.
- 2.^a Se incluye en el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva y del régimen especial simplificado del IVA a la actividad de «transporte de mensajería y recadería», epígrafe 849.5 del IAE, siempre que la misma se realice con medios de transporte propios.
- 3.^a Se redefine el módulo «carga del vehículo», limitándose, por un lado, la masa total autorizada a 40 toneladas, y, por otro, incorporando una tara de tres toneladas cuando la actividad se realice exclusivamente a través de contenedores.

Por lo que se refiere al sector agrario, la Orden se limita a reproducir para 2009 las mismas medidas establecidas al respecto para 2008 y que se han analizado en el apartado 1.2.3.1. anterior.

1.3.2. Ganancias y pérdidas patrimoniales.

1.3.2.1. Coeficientes de corrección monetaria.

A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 35 de la LIRPF para las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2009, el artículo 64 de Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 ha aprobado los siguientes coeficientes de actualización del valor de adquisición:

Año de adquisición	Coefficiente
1994 y anteriores	1,2653
1995	1,3368
1996	1,2911
1997	1,2653
1998	1,2408
1999	1,2185
2000	1,1950
2001	1,1716
2002	1,1486
2003	1,1261
	.../...

.../...	
2004	1,1040
2005	1,0824
2006	1,0612
2007	1,0404
2008	1,0200
2009	1,0000

No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,3368.

La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

Hay que recordar que a efectos de la actualización del valor de adquisición de bienes inmuebles afectos a actividades económicas, los coeficientes aplicables serán los previstos para el IS en el artículo 70 de la Ley 2/2008.

Finalmente, el artículo 64.3 de la Ley 51/2007 regula las particularidades acerca de la aplicación de los coeficientes de actualización respecto de los elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

1.3.3. Pagos a cuenta.

1.3.3.1. Consideración de la deducción por inversión en vivienda en el cálculo del tipo de retención y pagos fraccionados.

Con la finalidad de que los contribuyentes con menor nivel de rentas que obtengan rendimientos del trabajo o de actividades económicas y estén adquiriendo una vivienda habitual con financiación ajena vean minorados la cuantía de sus pagos a cuenta, el Real Decreto 1975/2008 modifica el RIRPF en materia de retenciones sobre los rendimientos del trabajo y pagos fraccionados, permitiendo anticipar de forma estimativa el importe futuro de la deducción por inversión en vivienda habitual sin tener que esperar a la presentación de la declaración.

La minoración de los pagos a cuenta no resultará de aplicación cuando el contribuyente destine cantidades a la construcción o ampliación de la vivienda ni a cuentas vivienda, de forma que queda reservada a los supuestos –los más habituales– en que la financiación ajena se haya destinado a la adquisición de vivienda en sentido jurídico, quedando fuera casos residuales en los que la financiación ajena se destina otras finalidades.

El Real Decreto 1975/2008 entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, es decir la entrada en vigor tuvo lugar el día 3 de diciembre de 2008, si bien de acuerdo con lo estable-

cido en el apartado 2 a) de su disposición final única, las normas modificativas de los pagos a cuenta resultan de aplicación a partir de 1 de enero de 2009.

1.3.3.1.1. Minoración de retenciones sobre rendimientos del trabajo.

Por lo que respecta a las retenciones sobre rendimientos del trabajo, se establece una rebaja del tipo de retención de dos enteros a la que pueden acogerse opcionalmente los perceptores de retribuciones inferiores a 33.007,20 euros mediante la presentación de la oportuna comunicación al pagador.

Una vez recibida la comunicación, a partir de 1 de enero de 2009, el pagador aplicará el nuevo tipo de retención minorado a las cantidades que vaya pagando durante todo el año. De igual forma, cuando el trabajador deje de pagar cantidades destinadas a la adquisición de su vivienda habitual con financiación ajena, tiene la obligación de comunicarlo. El pagador que reciba tal comunicación, dejará de minorar el tipo de retención en dos enteros, aplicando el nuevo tipo de retención a los pagos que vaya efectuando.

Al establecerse una reducción proporcional de las retenciones en función de la cuantía de las retribuciones del contribuyente, el importe de dicha reducción no guarda relación directa con el importe de la deducción por inversión en vivienda habitual, dado que este último se calculará de acuerdo con las reglas de cuantificación de la deducción recogidas en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto. Por tanto, en el momento de presentación de la declaración se ajustarán las cuantías correspondientes, prevaleciendo finalmente la deducción por inversión en vivienda habitual que resulte procedente.

La cuantía máxima de reducción de las retenciones será 660,14 euros ($33.007,2 \times 2\%$).

En concreto, las modificaciones introducidas en el Reglamento del Impuesto son las siguientes:

1. Tipo de retención. Artículo 86 del RIRPF.

Se establece que el tipo de retención, calculado conforme al procedimiento general establecido en el artículo 86.1 del RIRPF y, por tanto, una vez tenida en cuenta la minoración de 400 euros, se reducirá en dos enteros cuando concurren las siguientes circunstancias:

- Que la cuantía total de las retribuciones del contribuyente sea inferior a 33.007,2 euros, debiendo entenderse por tal cuantía la regulada en el artículo 83.2 del RIRPF, es decir, las retribuciones, dinerarias o en especie que vaya normalmente a percibir el contribuyente en el año natural, con determinadas excepciones establecidas en el citado artículo.
- Que el contribuyente hubiese comunicado a su pagador que destina cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto.

Lógicamente, el tipo de retención no podrá resultar negativo como consecuencia de tal minoración.

Al igual que sucede con la minoración de 400 euros, cuando operen los tipos mínimos (contratos o relaciones de duración inferior al año y relaciones laborales especiales), es decir, cuando el tipo mínimo aplicable sea superior al tipo de retención calculado según lo dispuesto en el artículo 86 del RIRPF minorado en dos enteros, prevalecerá el tipo mínimo.

2. Regularización del tipo de retención. Artículo 87.

Como consecuencia de la introducción de la nueva regla para la determinación del tipo de retención establecida en el artículo 86, es necesario adaptar el procedimiento de regularización del tipo para determinar cómo operan la procedencia o improcedencia de la aplicación de este nuevo supuesto de minoración.

Así, en el artículo 87.2.12.º del RIRPF se introduce como nuevo supuesto de regularización que en el curso del año natural el contribuyente destinase cantidades a la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto determinante de una reducción en el tipo de retención, o comunicase posteriormente la no procedencia de esta reducción.

Por lo que respecta al procedimiento de regularización (art. 87.3 del RIRPF), este apenas se ve afectado por la introducción de la nueva minoración de dos enteros, habida cuenta de su ubicación al final del proceso de determinación del tipo de retención.

Así, se mantiene el proceso de regularización en los mismos términos que hasta la entrada en vigor del Real Decreto 1975/2008, con las siguientes particularidades:

- En caso de haberse reducido previamente el tipo de retención por aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 86.1 del Reglamento, se tomará por cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento la que hubiese resultado de no haber tomado en consideración dicha minoración. Por tanto, en estos casos no deben tenerse en cuenta las retenciones «reales», sino las retenciones «teóricas». Este inciso tiene por finalidad evitar que una posterior regularización del tipo de retención compense la reducción anteriormente practicada.
- Una vez concluido el proceso de regularización, en caso de que se den las circunstancias previstas en el artículo 86.1 anteriormente comentadas (retribuciones inferiores a 33.007,2 euros y comunicación al pagador), el tipo resultante se reducirá igualmente en dos enteros.

El apartado cuatro del artículo 87 se modifica para incluir el nuevo supuesto de regularización establecido en el artículo 87.2.12.º del RIRPF a la hora de determinar los efectos temporales de la regularización, de tal modo que el nuevo tipo de retención se aplicará a partir del momento en que el perceptor de los rendimientos del trabajo efectúe la comunicación relativa al pago de cantidades

destinadas para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, siempre y cuando tal comunicación se produzca con, al menos, cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas.

Por último, se modifica el apartado cinco del artículo 87 para mantener los límites aplicables al tipo de retención en caso de regularización como hasta ahora venían aplicándose. Para ello se introduce el término «exclusivamente» en relación con cada uno de los supuestos de aplicación de los citados límites, de tal manera que no resultarán de aplicación cuando concurren con la improcedencia de aplicación de la reducción de dos puntos del tipo prevista en el artículo 86.

3. Comunicación de datos al pagador. Artículo 88.

El artículo 88 del RIRPF regula la comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador. Como consecuencia de la introducción de la nueva minoración, ha sido preciso introducir ciertas modificaciones en relación con dicha comunicación de datos.

En primer lugar, se establece que para aplicar la minoración de dos enteros del tipo de retención, el contribuyente deberá comunicar al pagador que está destinando cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, quedando igualmente obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

Asimismo se establece que cuando el contribuyente perciba rendimientos del trabajo procedentes de forma simultánea de dos o más pagadores, solamente podrá efectuar la comunicación a que se refiere el párrafo anterior cuando la cuantía total de las retribuciones correspondiente a todos ellos sea inferior a 33.007,2 euros. En caso de que se perciban rendimientos del trabajo procedentes de dos o más pagadores de forma sucesiva, solo se podrá efectuar la comunicación cuando la cuantía total de la retribución sumada a la de los pagadores anteriores sea inferior a 33.007,2 euros.

No procederá la práctica de esta comunicación cuando las cantidades se destinen a la construcción o ampliación de la vivienda ni a cuentas vivienda.

La comunicación podrá efectuarse a partir del momento en que el contribuyente destine cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena y surtirá efectos a partir de la fecha de la comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de las correspondientes nóminas. En tanto no se produzcan variaciones en los datos inicialmente comunicados, no será necesario reiterar la comunicación.

Cuando el contribuyente deje destinar cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda o, percibiendo rendimientos de dos o más pagadores, la cuantía agregada de las retribuciones supere 33.007,2 euros, el contribuyente deberá comunicarlo a efectos de la regularización prevista en el artículo 87 del Reglamento en el plazo de diez días desde que tales situaciones se produzcan y se tendrán en cuenta en la primera nómina a confeccionar con posterioridad a esa comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de la nómina.

4. Declaración anual del retenedor. Artículo 108.2.

Por último, se ha modificado el artículo 108.2 del RIRPF al objeto de que se haga constar en la declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta que debe presentar el pagador de los rendimientos del trabajo, que el contribuyente le ha comunicado que está destinando cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena en los términos anteriormente señalados. De esta forma, la Administración tributaria tendrá conocimiento de que las retenciones se han minorado por dichas circunstancias, pudiendo así practicar las actuaciones de control que resulten procedentes.

EJEMPLO 11:

Contribuyente casado y con dos hijos, cuya edad a 31 de diciembre será de 2 y 5 años. Convive con el matrimonio la madre del contribuyente (de 69 años de edad), que carece de rentas propias. Los rendimientos brutos previstos al inicio del ejercicio son 33.000 (divididas en 14 pagas), descontándose en concepto de Seguridad Social 2.020.

Una vez cobrada la mitad de las retribuciones comunica que está satisfaciendo cantidades para la adquisición de su vivienda habitual con financiación ajena. Determinar el tipo de retención a partir de dicha comunicación.

Tipo de retención a 1 de enero.

Base para calcular el tipo de retención: 28.328.

Mínimo personal y familiar: 9.129.

Cuota de retención: 5.032,59.

Tipo previo de retención: $\text{Cuota de retención} / \text{Cuantía total de las retribuciones} = 5.032,59/33.000 = 15,25\% \rightarrow 15\%$.

Importe previo de retención: $\text{Tipo previo de retención} \times \text{Cuantía total de las retribuciones} = 0,15 \times 33.000 = 4.950$.

Tipo de retención: $(\text{Importe previo de retención} - 400) / \text{Cuantía total de las retribuciones} = (4.950 - 400) / 33.000 = 13,78\%$.

Regularización del tipo de retención:

Tipo previo de retención: sigue igual: 15%.

Nuevo tipo de retención: $(4.950 - 400 - 13,78\% \times 16.500) / 16.500 = 13,79\% - 2\% (\text{vivienda}) = 11,79\%$.

1.3.3.1.2. Minoración de los pagos fraccionados.

En lo que concierne a los pagos fraccionados se ha establecido una minoración de su cuantía equivalente a la reducción de las retenciones sobre rendimientos del trabajo. Para ello ha sido preciso modificar el artículo 110 del RIRPF al objeto de introducir la nueva minoración, que resulta de aplicación a partir de 1 de enero de 2009. Así, se introduce en la nueva letra d) del apartado 3 una minoración para el caso de que los contribuyentes destinen cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vayan a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto, señalándose expresamente que la minoración no resultará de aplicación cuando las cantidades se destinen a la construcción o ampliación de la vivienda ni a cuentas vivienda.

Habida cuenta del distinto procedimiento de determinación de los pagos fraccionados según el método de estimación que resulte aplicable, la configuración de la minoración varía en función de cada uno de las situaciones contempladas en el artículo 110 del RIRPF, estableciéndose la inaplicación de la minoración para el caso de que un contribuyente ejerza dos o más actividades las comprendidas en ordinales distintos de la citada letra d). Tal sería el caso de realización de actividades en estimación directa y en estimación objetiva, supuesto este de carácter residual dada la incompatibilidad establecida con carácter general en el artículo 35 del Reglamento.

1. Contribuyentes que ejerzan actividades que estuvieran en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

La minoración resultará de aplicación cuando los rendimientos íntegros previsibles del período impositivo sean inferiores a 33.007,2 euros, teniendo tal consideración los que resulten de elevar al año los rendimientos íntegros correspondientes al primer trimestre. En consecuencia, los contribuyentes cuyos rendimientos íntegros superen el primer trimestre la cuantía de 8.251,8 euros no podrán aplicar la minoración. Por tanto, la aplicación de la deducción viene determinada por el importe de los rendimientos íntegros del primer trimestre, cabiendo la posibilidad de que en trimestres posteriores los rendimientos íntegros totales obtenidos superen la cuantía de 33.007,2 euros, en cuyo caso nada impide continuar aplicando la deducción, si bien se deberá respetar en todo caso el límite trimestral que se señala en el párrafo siguiente.

El importe de la deducción será el 2 por 100 del rendimiento neto correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado, sin que en ningún caso se pueda practicar una deducción por importe superior a 660,14 euros en cada trimestre.

El importe de la minoración, al igual que la cuantía del pago fraccionado, se calcula de forma acumulativa, de tal manera que al final del período impositivo el contribuyente habrá visto minorado el pago fraccionado en el 2 por 100 del rendimiento neto del período.

Conviene recordar que según establece el párrafo segundo del artículo 110.1 a), de la cantidad a ingresar (20% del rendimiento neto acumulado) se deducirán los pagos fraccionados que, en rela-

ción con estas actividades, habría correspondido ingresar en los trimestres anteriores del mismo año si no se hubiera aplicado la minoración correspondiente a la nueva deducción de 400 euros. Sin embargo, sí debe tenerse en cuenta la minoración por destinar cantidades para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual utilizando financiación ajena [letra d), apartado 3] efectuada en trimestres anteriores.

EJEMPLO 12:

Un contribuyente que realiza una actividad económica en estimación directa destina cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vayan a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto y obtiene de forma lineal unos rendimientos netos en el período impositivo por importe de 32.000 euros, sin que se le practique retención alguna.

1.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	8.000
20%	1.600
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	0
Pago fraccionado previo	1.600
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
2% Rendimiento neto acumulado	(160)
Resultado	1.340

2.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	16.000
20%	3.200
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	(1.440)
Pago fraccionado previo	1.760
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
2% Rendimiento neto acumulado	(320)
Resultado	1.340

3.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	24.000
20%	4.800
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	(2.880)
Pago fraccionado previo	1.920
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
2% Rendimiento neto acumulado	(480)
Resultado	1.340

.../...

.../...

4.º Trimestre.

Rendimiento neto acumulado	32.000
20%	6.400
Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF	(4.320)
Pago fraccionado previo	2.080
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
2% Rendimiento neto acumulado	(640)
Resultado	1.340

Nota: Obsérvese que el importe de los «Pagos a ingresar trimestres anteriores sin deducción 80 bis LIRPF» de cada trimestre es igual a la suma de «pagos fraccionados previos» de trimestres anteriores, menos la suma de los importes consignados como «2% Rendimiento neto acumulado» en los trimestres anteriores.

En este ejemplo la minoración total de los pagos fraccionados asciende a 640 euros, lo que representa el 2 por 100 del rendimiento neto del período impositivo.

2. Contribuyentes que ejerzan actividades que estuvieran en el método de estimación objetiva.

La deducción resultará de aplicación cuando los rendimientos netos resultantes de la aplicación del método de estimación objetiva en función de los datos-base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividades, del día en que estas hubiesen comenzado, sean inferiores a 33.007,2 euros.

El importe de la deducción cada trimestre será el 0,5 por 100 de los rendimientos netos resultantes de los datos-base considerados para la determinación del pago fraccionado. Este porcentaje de deducción se aplica en todos los casos, con independencia del porcentaje de ingreso (4%, 3% o 2%) que sea de aplicación según las personas asalariadas.

No obstante, cuando no pudiera determinarse ningún dato base se aplicará la deducción prevista para el caso de contribuyentes que ejerzan actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras.

Por tanto, salvo que no se puedan determinar los datos-base, los contribuyentes minorarán su pago fraccionado en un 0,5 por 100 cada uno de los cuatro trimestres del período impositivo, de tal modo que al final del período la minoración total será del 2 por 100 de los rendimientos resultantes de los datos-base.

EJEMPLO 13:

Contribuyente que realiza una actividad económica en estimación objetiva, con un rendimiento neto según datos-base de 25.000 euros, al que corresponde un porcentaje de ingreso de pago fraccionado del 4 por 100 y destina cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que va a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto.

1.º Trimestre.

Rendimiento neto según datos-base	25.000
Porcentaje aplicable	4%
Pago fraccionado previo	1.000
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
0,5% Rendimiento neto según datos-base	(125)
Resultado	775

2.º Trimestre.

Rendimiento neto según datos-base	25.000
Porcentaje aplicable	4%
Pago fraccionado previo	1.000
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
0,5% Rendimiento neto según datos-base	(125)
Resultado	775

3.º Trimestre.

Rendimiento neto según datos-base	25.000
Porcentaje aplicable	4%
Pago fraccionado previo	1.000
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
0,5% Rendimiento neto según datos-base	(125)
Resultado	775

4.º Trimestre.

Rendimiento neto según datos-base	25.000
Porcentaje aplicable	4%
Pago fraccionado previo	1.000
Minoración artículo 80 bis LIRPF	(100)
0,5% Rendimiento neto según datos-base	(125)
Resultado	775

En este ejemplo la minoración total de los pagos fraccionados asciende a 500 euros, lo que representa el 2 por 100 del rendimiento neto según los datos-base.

3. Contribuyentes que ejerzan actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el método de determinación del rendimiento neto.

La deducción resultará de aplicación cuando el volumen previsible de ingresos del período impositivo, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones sea inferior a 33.007,2 euros, teniendo tal consideración el resultado de elevar al año el volumen de ingresos del primer trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones. De forma similar al supuesto señalado en el apartado 1 anterior, los contribuyentes cuyo volumen de ingresos supere el primer trimestre la cuantía de 8.251,8 euros, no podrán aplicar la minoración. Habida cuenta de que la aplicación de la deducción viene determinada por el volumen de ingresos del primer trimestre, en el supuesto de que en trimestres posteriores el volumen de ingresos acumulado supere la cuantía de 33.007,2 euros, se podrá seguir aplicando la deducción, si bien en este caso se deberá respetar en el límite máximo anual de la deducción que se señala más adelante.

El importe de la deducción será el 2 por 100 del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

En ningún caso podrá practicarse una deducción por un importe acumulado en el período impositivo superior a 660,14 euros.

Dado que en estos supuestos tanto el porcentaje de ingreso del pago fraccionado (2%) como la magnitud sobre la que se aplica (volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones) coinciden con el porcentaje y la magnitud de la minoración de la cantidad a ingresar, la aplicación de esta minoración conduce a que el pago fraccionado sea cero, salvo que sea de aplicación el límite señalado en el párrafo anterior.

2. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Por lo que respecta a las novedades jurisprudenciales, a continuación se extractan las sentencias más relevantes del Tribunal Supremo recaídas en el año 2008 que afectan al IRPF.

Sentencia de 5 de marzo de 2008. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (NFJ028403).

El Tribunal Supremo niega la posibilidad de que la Administración tributaria regularice al retenedor cuando el contribuyente del IRPF ha cumplido la obligación tributaria principal, según la regulación de esta materia existente en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

En esta sentencia, junto con la de fecha 27 de febrero de 2007, el Alto Tribunal ha sentado doctrina jurisprudencial sobre la obligación de retener bajo la normativa anteriormente señalada. Asimismo cabe señalar que la Sentencia de 16 de julio de 2008 se ha pronunciado términos semejantes sobre esta misma cuestión.

Los fundamentos de la sentencia, en síntesis, son los siguientes:

Según el Alto Tribunal, el cobro por parte de la Administración tributaria de la retención que debió practicarse implica un enriquecimiento injusto de la Administración, pues en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria ya ha sido cobrada la retención no practicada y que ahora se exige.

De acuerdo con lo anterior, la actuación de la Administración exigiendo la retención al retenedor cuando ya ha sido pagada por los sujetos pasivos la cuota correspondiente a su deuda tributaria implica doble imposición.

Por lo que respecta a la naturaleza de la obligación de retener, la Sentencia de 5 de marzo de 2008 señala que cualquiera que sea su naturaleza (obligación accesoria de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza.

El Tribunal Supremo a continuación indica que el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota.

En conclusión, el Alto Tribunal afirma que si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales (los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer) que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente.

Sentencia de 9 de julio de 2008. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (NFJ029233).

Esta sentencia tiene por objeto resolver la cuestión de legalidad sobre la exigencia reglamentaria del artículo 10.3 del RIRPF, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (ya derogado), que estable un límite temporal mínimo entre la concesión y la posibilidad del ejercicio del derecho de opción de dos años para considerar que los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones sobre acciones tienen un período de generación superior a dos años a efectos de la aplicación de la reducción por irregularidad.

La sentencia concluye que el citado requisito reglamentario constituye una extralimitación reglamentaria, y en consecuencia declara nulo de pleno derecho el inciso del artículo 10.3 en el que establece «... cuando puedan ejercitarse transcurrido más de dos años desde su concesión».

Los argumentos del Tribunal Supremo para declarar la nulidad del precepto reglamentario cuestionado, básicamente son los siguientes:

El Tribunal toma como punto de partida el artículo 17.2 a) de la Ley 40/1998 que establecía una reducción por irregularidad de los rendimientos íntegros del trabajo que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, pudiendo estar incluidas dentro de esta categoría las retribuciones derivadas del ejercicio del derecho de opción de compra sobre acciones.

A ellas se refiere el artículo 10.3 del anterior RIRPF que establecía: «A efectos de reducción prevista en el artículo 17.2 a) de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando solo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente».

Según el Alto Tribunal, el artículo del reglamento introduce dos nuevas limitaciones: primero, que no se concedan anualmente; y segundo, que la opción sobre compras de acciones solo pueda ejercitarse transcurrido más de dos años desde su concesión. La primera de ellas no es más que consecuencia de la limitación legal que prohíbe la calificación legal de irregularidad de aquellos rendimientos obtenidos de forma periódica o recurrente. Lo anual, lo que se repite años tras año, tiene carácter periódico, por lo que se convierte en forma habitual de retribución y sale de la razón de ser la reducción. Por ello, considera el Tribunal que el Reglamento, sobre este extremo, no hace más que puntualizar y aclarar la previsión legal.

En el segundo requisito se introduce *ex novo* una limitación no contemplada por la ley respecto de los rendimientos irregulares por período de generación superior a los dos años, para el supuesto de que se trate de rendimientos derivados del ejercicio de derecho de opción sobre acciones concedidas por el empleador al trabajador. El Tribunal entiende que esta previsión reglamentaria no está amparada por la ley, cuyas únicas limitaciones se refieren al período de generación y su carácter periódico o recurrente, pero no a la forma en que se conceda el derecho de opción o a la limitación temporal que debe incluirse en el ejercicio la concesión.

A juicio del Alto Tribunal, por la propia naturaleza y finalidad de la reducción, la irregularidad se produce cuando entre la concesión y su ejercicio han transcurrido más de dos años, independientemente de que en el contrato, acuerdo o pacto entre cedente y cesionario (empleador o empleado) se establezca un límite temporal mínimo para su ejercicio.

Finalmente debe señalarse que esta sentencia ha originado la modificación del artículo 11.3 del actual RIRPF, cuya redacción coincidía con la enjuiciada por el Tribunal Supremo.

Sentencia de 13 de noviembre de 2008. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (NFJ030830 y NFJ030831).

Esta sentencia, conjuntamente con otra de la misma fecha, establece que con arreglo a la anterior normativa del IS (Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), la remuneración

de los miembros del Consejo de Administración solo resulta deducible cuando los estatutos hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable. Dicha regla resulta aplicable incluso respecto de los Consejeros que, desarrollando únicamente las actividades propias de su cargo, hayan sido dados de alta por la sociedad en la Seguridad Social.

Si bien esta sentencia afecta directamente al IS, dado que se refiere a la deducibilidad de un gasto en este impuesto (cuestión esta que no se trata en el presente extracto), también es relevante desde la óptica del IRPF, por cuanto puede incidir en la calificación a efectos de este impuesto de las retribuciones que perciben los administradores de entidades. Además, reviste interés el análisis de la compatibilidad de la condición de administrador con la existencia de una relación laboral especial de alta dirección.

Sobre esta última cuestión, el Tribunal considera que en la medida en que el personal perteneciente al Consejo de Administración de una entidad mercantil desempeña únicamente las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo, debe entenderse que su vínculo con la entidad mercantil es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral. Y ello con independencia de que realizaran un plus de dedicación, y de que la entidad hubiera celebrado con dichas personas un contrato de alta dirección, les hubiera dado de alta en la Seguridad Social, hubiera practicado sobre sus retribuciones la retención prevista para los rendimientos del trabajo y, en fin, hubiera contabilizado las mismas en la cuenta de «Sueldos y Salarios» y no en la específica del Consejo de Administración; porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes, y porque «ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal». En suma, señala el Tribunal que la relación establecida carece de eficacia y no puede ser tenida en cuenta a los efectos tributarios, pues infringe la exigencia del artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas de que la retribución de los administradores sea fijada en los estatutos.

3. ANÁLISIS DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Por último, se ha incorporado en esta obra una relación de las consultas tributarias vinculantes más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2008 y los dos primeros meses de 2009 relativas al IRPF.

3.1. Rentas exentas.

3.1.1. Exención de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único. Consulta V2537/08, de 30 de diciembre (NFC031688).

En esta consulta se plantea la aplicación de la exención a la cantidad percibida mensualmente dentro del ámbito de esta modalidad de prestación y destinada a subvencionar las cotizaciones a la Seguridad Social.

Con carácter previo, conviene recordar que en la actualidad existen diferentes modalidades de capitalización o pago único de la prestación por desempleo. Según el tipo de actividad que el trabajador tenga previsto realizar podrá solicitar y obtener el importe de la prestación contributiva por desempleo que le corresponde de las siguientes formas:

1. Obtener en un solo pago la cantidad que justifique como inversión necesaria para iniciar la actividad, con el límite máximo del 40 por 100 del importe total de la prestación que el trabajador tenga pendiente de recibir.

Si no obtiene el total de la cuantía de su prestación en un solo pago para financiar la inversión inicial, puede solicitar simultáneamente el abono del importe restante para financiar el coste de las cuotas de Seguridad Social durante el desarrollo de su actividad como trabajador autónomo (abono mensual).

2. Obtener exclusivamente la cantidad que justifique como inversión necesaria para el inicio de la actividad.
3. Obtener exclusivamente el importe total de la prestación por desempleo pendiente de percibir para la subvención de cuotas a la Seguridad Social, en los términos señalados.

Pues bien, en la presente consulta la DGT ha aclarado que la exención resulta aplicable no solo a la cantidad abonada en una sola vez, sino también, en su caso, a la percibida mensualmente para subvencionar las cotizaciones a la Seguridad Social, con el límite global para el conjunto de ellas de 12.020 euros con independencia de los periodos impositivos en los que se tenga derecho a percibir la mencionada prestación, tributando la parte que exceda de dicho límite como rendimiento íntegro del trabajo para su percceptor.

3.1.2. Exención por trabajos realizados en el extranjero.

3.1.2.1. Servicios intragrupo. Consulta V1628/08, de 4 de agosto (NFC030909).

En esta consulta se analiza la aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero [art. 7 p) de la LIRPF] por un contribuyente que presta servicios en el seno un grupo internacional que redundan en beneficio de todas las empresas del grupo.

En la contestación, la DGT considera que hasta el 31 de diciembre de 2006, no puede considerarse que existe un trabajo prestado para una empresa no residente a la que el trabajador se ha desplazado, dado que los trabajos redundan en beneficio de todas las empresas del grupo: residentes y no residentes. En consecuencia, no procede la aplicación de la exención.

Sin embargo, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 7 p) de la LIRPF y del artículo 6 del RIRPF, a partir de 1 de enero de 2007, cuando la entidad destinataria de los trabajos está vinculada con el empleador, se entenderá que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuan-

do de acuerdo con lo previsto en el 16.5 del TRLIS pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria. Entre los servicios intragrupo previstos en el citado apartado 5 figura la prestación de servicios conjuntos en favor de varias personas o entidades vinculadas.

Por tanto, según las modificaciones normativas introducidas por la Ley 35/2006, el criterio señalado anteriormente no resulta de aplicación a partir de 1 de enero de 2007. Desde esta fecha, cabrá la posibilidad de que actividades que afecten al grupo en su conjunto o a varios de sus miembros se consideren servicios intragrupo y, en consecuencia, sean aptas para la aplicación de la exención del artículo 7 p) de la Ley 35/2006. Eso sí, la parte de los servicios intragrupo realizados en el extranjero que corresponda con servicios prestados a la filial española no tendrá la consideración de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España, y en consecuencia no estaría amparada por la exención.

3.1.2.2. Existencia de dos pagadores a efectos de la exención y régimen de dietas. Consulta V0344/08, de 15 de febrero (NFC028645).

La cuestión planteada se refiere a la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF así como la aplicación del régimen de dietas exceptuadas de gravamen por un funcionario español que trabaja para la Comisión Europea, donde está destinado en comisión de servicio como «experto nacional». Su sueldo lo paga la Administración española, y la Comisión Europea le paga una cantidad en concepto de indemnización diaria por estancia y otra cantidad mensual en concepto de indemnización por traslado.

Según la DGT, en el presente supuesto se entienden cumplidas las condiciones exigidas para la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF. En particular, por lo que respecta al requisito de que los trabajos se realicen para una entidad no residente, el consultante trabaja desde el 1 de octubre de 2004 en Bruselas donde tiene su sede la Comisión Europea, como «experto nacional» cuya función consiste principalmente en prestar asistencia a los funcionarios o agentes temporales de la Comisión. Siendo la Comisión un órgano independiente de los gobiernos nacionales de la Unión Europea, cuya función es representar y defender los intereses de la Unión Europea en su conjunto, cabe considerar que el destinatario o beneficiario es la Comisión Europea, entidad residente en el extranjero.

Por tanto, cabe concluir que las retribuciones percibidas por el consultante, tanto las procedentes de la Administración española, como las procedentes de la Comisión, están exentas en el IRPF, con el límite de 60.100 euros anuales.

En lo relativo a la consideración de las cantidades percibidas mensualmente de la Comisión en concepto de indemnización diaria por estancia y de indemnización por traslado como dietas exceptuadas de gravamen al amparo de lo dispuesto en el artículo 9 del RIRPF, se señala que el consultante mantiene una relación estatutaria con la Administración española, que es quien conserva la condición de empleador a efectos de aplicación del régimen de dietas, por lo que a las cantidades percibidas mensualmente de la Comisión no les resultará de aplicación el régimen de dietas y por tanto serán objeto de gravamen, considerándose, eso sí, rendimientos del trabajo a efectos del cómputo del límite exento de 60.100 euros.

3.1.3. Exención de las ayudas percibidas de las Administraciones Públicas por nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores. Delimitación. Consulta V2209/08, de 24 de noviembre (NFC031404).

En esta consulta se plantea la aplicación de la exención de las ayudas percibidas de las Administraciones Públicas por nacimiento, acogimiento o cuidado de hijos menores regulada en el artículo 7 z) de la LIRPF, a las ayudas percibidas por los propios trabajadores de una Administración Pública en aplicación de su plan de acción social.

En la contestación establece los requisitos que, entre otros, deben cumplirse para que las ayudas procedentes de una Administración Pública estén exentas en virtud de dicho precepto:

- Que se trate de prestaciones o ayudas familiares percibidas de cualquier Administración Pública y,
- Que la posibilidad de acceder a tales prestaciones o ayudas familiares sea de ámbito público.

En el presente caso, el carácter restrictivo de la convocatoria en cuanto a las personas que pueden solicitar las referidas ayudas (los propios trabajadores de dicha Administración) no permite la aplicación de la exención, por lo que tributarán como rendimientos del trabajo para su perceptor.

3.2. Rendimientos del trabajo.

3.2.1. Rentas en especie.

3.2.1.1. Plan de retribución flexible. Consulta V1171/08, de 6 de junio (NFC030310).

Esta consulta aborda el tratamiento de los denominados «planes de retribución flexible» en cuya virtud la empresa y sus empleados acuerdan, mediante la modificación o novación del contrato de trabajo existente, un cambio en la composición del sistema retributivo, de tal forma que se sustituyen retribuciones dinerarias por retribuciones en especie o se sustituyen retribuciones en especie por otras diferentes.

En estos casos, la DGT entiende que no se está en presencia de mediación en el pago [véase consulta V1409/08 (NFC031005)], sino ante retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo. En base a lo anterior, la tributación de los distintos bienes, derechos y servicios que ofrece la entidad consultante a sus empleados en aplicación del Plan anteriormente mencionado, se regirá por lo dispuesto en los artículos 42 y 43 de la Ley del Impuesto.

3.2.1.2. Pases gratuitos a los empleados de una entidad dedicada al transporte de viajeros por ferrocarril. Consulta V2149/08, de 18 de noviembre (NFC031686).

En esta consulta se plantea el tratamiento de los pases gratuitos para el desplazamiento por las líneas de ferrocarril que una entidad que tiene como actividad principal la prestación del servicio público de transporte por ferrocarril tiene reconocido por convenio colectivo a sus empleados.

La contestación señala que de acuerdo la configuración de las rentas en especie que se desprende del artículo 42 de la LIRPF, la concesión gratuita de pases para el desplazamiento por las líneas de ferrocarril constituye la obtención para fines particulares de un derecho para la utilización gratuita del transporte, derecho que tiene una extensión mayor que la realización efectiva de los viajes gratuitos para los que habilitan los pases a sus titulares (con su equivalente –según los cuadros de tarifas aportados– con la oferta al público en general de los billetes que cubren desplazamientos ilimitados, independientemente del grado de utilización) y que, como tal derecho, es el que se constituye en la propia retribución en especie del trabajo.

Respecto a la valoración de esta retribución en especie, su determinación se efectuará conforme con la norma de valoración recogida en el artículo 43.1.1.º f) de la LIRPF y en el artículo 48 del RIRPF. De acuerdo con las citadas normas, y no existiendo descuentos promocionales u otros ofrecidos a colectivos similares, la retribución en especie consistente en la entrega a los trabajadores de la empresa de los pases gratuitos se valorará conforme al precio ofertado al público deduciendo el descuento del 15 por 100 siempre que no supere el límite cuantitativo de 1.000 euros anuales, en cuyo caso se aplicará este último.

3.2.1.3. Utilización de vivienda. Pago por la empresa, contrato a nombre del empleado. Consulta V1409/08, de 7 de julio (NFC031005).

En esta consulta se plantea la naturaleza –dineraria o en especie– de la renta consistente en la utilización de una vivienda por empleados de una empresa cuando el contrato está a nombre del empleado y la empresa es quien abona directamente el importe del alquiler al arrendador.

Según la DGT, no existe retribución en especie sino dineraria cuando se produzca una simple mediación de pago por parte de la empresa respecto de gastos efectuados por el empleado; es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado. En estos casos, la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por este. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador.

No obstante, no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que estos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, estaremos en presencia de retribuciones dinerarias, por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada. Para que opere tal supuesto resulta necesario que la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores en el convenio colectivo o en el contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrarles una vivienda en alquiler. En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los arrendadores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en los términos anteriormente señalados, sino como retri-

buciones en especie acordadas en el convenio colectivo o en el contrato de trabajo, resultando totalmente indiferente a nombre de quién esté el contrato de arrendamiento.

3.2.1.4. Opciones sobre acciones cuando durante parte del período de generación el empleado no ha sido contribuyente del IRPF. Consulta V1048/08, de 25 de mayo (NFC029568).

En esta consulta se aborda el tratamiento de los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones cuando en el momento de su concesión (y durante la mayor parte del período de generación) el empleado prestaba sus servicios a una entidad no residente, teniendo su residencia fiscal en Reino Unido, y en el momento de su ejercicio el empleado tiene su residencia fiscal en España.

La DGT considera que el devengo del rendimiento en especie del trabajador se produce cuando su residencia fiscal es española. Dicha residencia determina su condición de contribuyente por el IRPF, tributando por su renta mundial con arreglo a la normativa de dicho impuesto, con independencia de quién la satisfaga y del lugar donde se obtenga, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

Según se desprende del artículo 15 del Convenio entre España y el Reino Unido, y de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, la renta derivada de las opciones sobre acciones tiene la consideración de renta del trabajo y por tanto este tipo de rendimientos se encuentran en el ámbito de aplicación del citado artículo 15. España como Estado de la residencia de la consultante tiene derecho a gravar los rendimientos procedentes del ejercicio de las opciones sobre acciones concedidas a la trabajadora al ser residente en territorio español en el momento de la obtención de los citados rendimientos.

No obstante, el Reino Unido, como Estado de la fuente, también tiene derecho a gravar esos rendimientos independientemente del momento que puedan satisfacerse, devengarse o adquirirse de manera definitiva por el empleado.

Las retenciones se practicarán de acuerdo la normativa española. Por tanto debe efectuarse el correspondiente ingreso a cuenta teniendo en cuenta el valor total de la retribución en especie devengada.

La doble imposición que pudiera surgir como consecuencia de que los rendimientos obtenidos en el ejercicio de las opciones sobre acciones sean objeto de retención por la entidad residente en el Reino Unido por la parte correspondiente al período de tiempo en que el empleado estuvo prestando sus servicios en la misma, se eliminará deduciéndose en el IRPF una cantidad igual a la del impuesto pagado en el Reino Unido. En particular, se podrá practicar la deducción por doble imposición internacional prevista en la LIRPF.

3.2.1.5. Opciones sobre acciones. Ejercicio en distintos períodos impositivos. Consulta V0053/08, de 11 de enero (NFC028338).

La cuestión que se suscita en esta consulta es cómo ha de computarse el período de generación a efectos de la aplicación del límite de la reducción del 40 por 100 cuando, por una parte, se ejercitan

las opciones en varios períodos impositivos y, a su vez, dentro de un mismo año se ejercitan opciones en distintas fechas.

La contestación señala que la reducción del 40 por 100 por período de generación superior a dos años está sometida a un límite cuantitativo conforme al párrafo tercero del apartado 2 del artículo 18 de la LIRPF: el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. En el supuesto planteado de ejercicio en distintas fechas a lo largo de 2008 de las opciones obtenidas, se unificaría el período de generación, tomándose para todas el correspondiente a la fecha del primer ejercicio.

Por otra parte, las ejercitadas en 2009 tendrán como período de generación el tiempo transcurrido entre la concesión de las opciones y la primera fecha de ejercicio efectuada en dicho año.

3.2.2. Reducción por período de generación superior a dos años.

Reducción del 40 por 100 por período de generación superior a dos años. Consulta V2157/08, de 19 de noviembre (NFC031379).

En esta consulta se plantea la aplicación de la reducción del 40 por 100 por período de generación superior a dos años a los rendimientos derivados de un plan de incentivación para el equipo directivo de una entidad, habiendo tenido lugar previamente un plan de entrega de acciones a largo plazo que cumplía los requisitos exigidos para que resultase de aplicación la reducción del 40 por 100.

El nuevo plan de incentivación se compone de sucesivos ciclos de concesión de derechos, liquidables en acciones o en metálico, ejercitándose dichos derechos en todo caso antes del transcurso de dos años desde la concesión. Cada ciclo de concesión resultaría independiente y autónomo del anterior, de manera que la participación de un empleado en un ciclo de concesión no presupone la participación en el siguiente.

Tras descartar la calificación reglamentaria como rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, y al no tener cada uno de los rendimientos derivados de cada uno de los ciclos de concesión un período de generación superior a dos años, la DGT entiende que no resultará de aplicación la reducción del 40 por 100 prevista en el citado artículo 18.2 de la Ley del Impuesto. Como consecuencia de lo anterior, la implantación del nuevo plan no afectaría al derecho a practicar la reducción citada en el plan anterior.

3.2.3. Reducción por movilidad geográfica. Consulta V2005/2008 (NFC031372).

En esta consulta se plantea la aplicación de la reducción por movilidad geográfica a un contribuyente que cesa voluntariamente en su trabajo, inscribiéndose a continuación en el INEM como demandante de empleo.

Al respecto, en la citada contestación se señala la procedencia de la aplicación de la citada reducción en el presente caso (siempre que se cumpla el resto de los requisitos) ya que la norma simplemente exige que el contribuyente esté desempleado e inscrito en la oficina de empleo.

Por tanto, no es necesario que el contribuyente se encuentre en situación legal de desempleo en los términos previstos en el artículo 208.2 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

3.3. Rendimiento de capital mobiliario.

3.3.1. Reparto de la prima de asunción de participaciones. Consulta V0200/09, de 3 de febrero.

La cuestión planteada en esta consulta es el tratamiento para el usufructuario de la distribución de reservas por prima de asunción de participaciones.

La DGT parte de la hipótesis que, de acuerdo con la normativa mercantil y el título constitutivo del usufructo, le corresponderían al consultante como usufructuario de las participaciones las cantidades derivadas de la distribución de la prima de asunción, para a continuación señalar que el inciso final del antes reproducido artículo 25.1 e) de la LIRPF (tributación del exceso del importe devuelto respecto del valor de adquisición), únicamente puede aplicarse al propietario de la participación que perciba los rendimientos correspondientes a la recuperación de la prima de asunción en que se materializó, en su momento, la diferencia entre el nominal de la participación y su precio de emisión.

Dichas circunstancias no pueden ser consideradas a efectos de determinar la renta obtenida para el usufructuario de la acción, para el cual la renta derivada de su derecho de usufructo es independiente del precio pagado por el propietario para adquirir la participación, debiendo tener en cuenta además que para el usufructuario la reserva por prima de asunción es una reserva más que no deriva de una aportación previa efectuada por el mismo (a diferencia del propietario).

Por lo anterior, debe concluirse que la regla contenida en el último inciso del reproducido artículo 25.1 e) de la LIRPF no resulta aplicable al usufructuario de la participación, por lo que el importe percibido con ocasión de la distribución de la prima de asunción, tributará como rendimiento íntegro en su totalidad, de acuerdo con dicho artículo.

Por último, se señala que no le resultará aplicable a las cantidades distribuidas al usufructuario la exención del citado artículo 7 y) de la Ley del Impuesto, que declara exentos los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de la Ley del Impuesto, con el límite de 1.500 euros anuales. Tampoco existirá obligación, como antes se refirió, de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos obtenidos por el usufructuario, de acuerdo con el artículo 73 i) del RIRPF.

3.4. Rendimiento de actividades económicas.

3.4.1. Calificación de la retribución derivada de los servicios profesionales que los socios prestan a una entidad que realiza actividades profesionales. Consulta V1492/08, de 18 de julio (NFC030726).

La cuestión analizada en esta consulta es cuál debe ser la calificación en el IRPF de las retribuciones percibidas por los socios de una entidad, que habiendo suscrito con esta un contrato de arrendamiento de servicios, prestan servicios profesionales con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes.

En este supuesto es preciso analizar la relación que une a los profesionales con la entidad para calificar los rendimientos que estos obtengan. Aunque no corresponde a la DGT calificar la naturaleza laboral o civil de dicha relación, sí cabe analizar sus rasgos definatorios y a la vista de los mismos determinar cuál es la calificación que procede en el ámbito del IRPF, de tal modo que en ausencia de las notas de dependencia y ajenidad (tal y como se han configurado por reiterada jurisprudencia) que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad.

Resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir. Lógicamente este indicio no sería relevante en caso de que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una «mera apariencia formal», circunstancia esta que no se produce en el caso planteado.

A la vista de las características de la relación que une a los socios-profesionales con la entidad, se aprecia que no concurren las notas de dependencia y ajenidad propias de la obtención de rendimientos del trabajo, y por tanto procede calificar las retribuciones percibidas por los socios-profesionales de la entidad consultante como rendimientos de actividades económicas.

3.4.2. Calificación de las retribuciones obtenidas por los administradores concursales. Consulta V2106/08, de 10 de noviembre (NFC031365).

Se plantea cuál es la calificación procedente en el IRPF de las retribuciones obtenidas por los administradores concursales.

Según el artículo 27.1 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal «1. La administración concursal estará integrada por los siguientes miembros:

- 1.º Un abogado con experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo.
- 2.º Un auditor de cuentas, economista o titulado mercantil colegiados, con una experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo.

3.º Un acreedor que sea titular de un crédito ordinario o con privilegio general, que no esté garantizado. El juez procederá al nombramiento tan pronto como le conste la existencia de acreedores en quienes concurren esas condiciones (...)».

Los casos de administración concursal previstos en los números 1.º y 2.º del apartado 1 del artículo 27 de la Ley Concursal, generan rendimientos propios de una actividad profesional, dado que no puede distinguirse la actividad ejercida por los profesionales citados en las tareas desarrolladas respecto al conjunto de sus clientes, y la desarrollada respecto a la empresa en situación de concurso, ya que tanto la una como la otra son prestadas en el ejercicio de su actividad profesional, y con la utilización de los recursos personales y materiales empleados de forma indistinta o conjunta para el desarrollo de su actividad.

Por el contrario, en los supuestos del número 3.º del apartado 1 del artículo 27 de la Ley Concursal, se generan rendimientos propios del trabajo personal conforme a lo previsto en el artículo 17.2 e) de la LIRPF, que califica como tales rendimientos las retribuciones de los administradores.

3.4.3. Actividad económica de compraventa: afectación de elementos adquiridos antes de 1 de enero de 2007. Consulta de V1482/08, de 16 de julio (NFC030722).

Esta consulta aborda el tratamiento de la transmisión de terrenos con posterioridad a 1 de enero de 2007 que habían sido adquiridos con anterioridad a esa fecha por un contribuyente que no es urbanizador, ni tiene vinculación con ninguna sociedad mercantil dedicada a la urbanización o promoción inmobiliaria, ni tiene establecimiento o local para el desarrollo de actividad, ni anuncia el ejercicio de actividad alguna mediante circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, ni dispone de medios productivos o recursos personales.

En la contestación, la DGT señala que, según la información facilitada en el escrito de consulta, con anterioridad a 1 de enero de 2007 el consultante no cumplía los requisitos previstos en el artículo 25.1 del TRLIRPF, sin tampoco concurrir las circunstancias referidas en el apartado 2 del mismo artículo. Por tanto, los inmuebles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2007, en los que se dé la circunstancia indicada de no encontrarse afecto a una actividad económica de compraventa en los términos señalados con anterioridad a esta fecha, no deberán tomarse en consideración a efectos de determinar si a partir de dicha fecha la actividad de compraventa de inmuebles desarrollada por el contribuyente pudiese calificarse como actividad económica de acuerdo con el artículo 27.1 de la LIRPF.

Igualmente, en el caso de iniciarse dicha actividad económica, el contribuyente podrá no afectar a la misma los inmuebles indicados en el párrafo anterior.

3.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales.

3.5.1. Opción de compra no financiera. Consulta V1004/08, de 21 de mayo (NFC029561).

En esta consulta se aborda el tratamiento de la prima recibida por el propietario de un inmueble por la concesión de una opción de compra sobre el mismo a favor de un tercero.

Según la DGT, por virtud del contrato de opción una de las partes, concedente de la opción –en este caso el consultante–, atribuye a la otra, beneficiaria de la opción, el llamado derecho de opción en cuanto que se trata de una facultad que permite a quien la ostenta configurar en el futuro una relación jurídica a su favor que permite decidir, dentro de un determinado período de tiempo y unilateralmente, la celebración de un contrato, que en el caso de la opción de compra, es un contrato de compraventa. Ejercitada la opción de compra se consuma el contrato por el que se concedió y se perfecciona la compraventa (STS de 5 de noviembre de 2003). Ello determina que el contrato de opción de compra y la ulterior compraventa de las participaciones sociales como consecuencia del ejercicio de la opción dan lugar a dos alteraciones patrimoniales diferenciadas.

La concesión de la opción de compra sobre un inmueble produce en el consultante una ganancia de patrimonio según lo dispuesto en el artículo 33.1 de la LIRPF, que nace en el momento de su concesión y que, por lo tanto, al no derivar de una transmisión, se clasifica como renta general a efectos del cálculo del impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 45 de la LIRPF. Su importe vendrá determinada por el valor efectivamente satisfecho siempre que no sea inferior al valor de mercado, en cuyo caso prevalecerá este. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la operación que hayan sido satisfechos por el consultante. La imputación de la renta deberá efectuarse, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.1 de la LIRPF, en el período impositivo en el que tiene lugar la alteración patrimonial.

Si posteriormente se ejercita la opción de compra en los términos convenidos, la transmisión del inmueble por el consultante producirá una ganancia o pérdida de patrimonio según lo dispuesto en el artículo 33.1 de la LIRPF.

La cuantía recibida por el consultante en concepto de precio del derecho de opción de compra sobre el inmueble se descontará, si así se pacta, del precio total convenido por la transmisión de dicho inmueble, por lo que el precio de la opción recibido por el consultante constituirá un menor valor de transmisión del inmueble a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial que derive de la transmisión.

3.5.2. Extinción de usufructo vitalicio. Posterior venta por el pleno propietario. Consulta V1369/08, de 2 de julio (NFC030676).

En esta consulta se plantea la tributación de la transmisión de la plena propiedad de una finca cuya nuda propiedad se había adquirido inicialmente, habiéndose extinguido el usufructo con anterioridad a dicha transmisión.

La fecha de adquisición de la finca a efectos del cálculo de la reducción de la ganancia patrimonial por aplicación de la disposición transitoria novena de la LIRPF, será la fecha de adquisición de la nuda propiedad.

En efecto, en el caso de transmisión de la nuda propiedad con reserva de usufructo por parte del vendedor, el vendedor se convierte en poseedor en nombre ajeno (STS de 3 de diciembre de 1999). Dicha adquisición se refiere a la integridad del dominio, pues la extinción del usufructo por muerte

del usufructuario no comporta una nueva adquisición por quien detenta la propiedad, sino que es el propio régimen legal de este derecho real de goce o disfrute el que establece que la muerte del usufructuario lo extingue (art. 513.1.º del Código Civil), recuperando el propietario las facultades de goce de las que se había visto privado en su constitución.

3.6. Deducción por adquisición de vivienda habitual.

3.6.1. Aplicación de la deducción en relación con un préstamo hipotecario multidivisa. Consecuencias de variar la divisa de referencia. Consulta V0145/09, de 26 de enero (NFC031689).

En esta consulta se plantea cuál es la base de deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas en divisas para la amortización del préstamo y las consecuencias fiscales de cambiar la denominación del préstamo hipotecario de una a otra divisa.

En cuanto a la base de deducción se le indica que la misma vendrá determinada por las cantidades satisfechas en concepto de amortización del préstamo y en concepto de pago de los intereses y gastos correspondientes al préstamo, según su contravalor en euros en el momento en que se satisfagan dichas cantidades en la divisa que corresponda, ya que es dicho momento en el que surge el derecho a la deducción.

En cuanto al cambio de la denominación del préstamo de divisas a euros o de una divisa a otra, señala que se producirá una pérdida o ganancia patrimonial cuantificable, respectivamente, en el importe en euros del aumento o de la reducción de la deuda pendiente, consecuencia del cambio de divisa.

3.6.2. Finalización previsible de las obras de construcción excediendo el plazo de más de cuatro años de ampliación. Regularización antes del incumplimiento del plazo de cuatro años y reinicio de la deducción. Consulta V2013/08, de 3 de noviembre (NFC031685).

En esta consulta se plantea la forma de regularizar ante un previsible incumplimiento del plazo de cuatro años para finalizar las obras de construcción necesario para consolidar las deducciones practicadas al efecto.

Al efecto, se indica que de no haber finalizado las obras en el plazo de cuatro años, el contribuyente pierde el derecho a la totalidad de las deducciones practicadas por la construcción debiendo proceder a regularizar la situación, reintegrando la totalidad de las cantidades indebidamente deducidas, conforme lo dispuesto en el artículo 59 del RIRPF (sumándolas a las cuotas líquidas devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos).

No obstante lo anterior, al conocer en la actualidad que no va a poder cumplir señala de forma novedosa como alternativa para no tener que esperar al vencimiento de dicho plazo, la posibilidad de regularizar su situación tributaria en la próxima autoliquidación a practicar por el IRPF, proce-

diendo a devolver la totalidad de las deducciones practicadas relacionadas con la construcción, bien por aportaciones directas bien, en su caso, por aportaciones procedentes de cuenta vivienda abierta con anterioridad por él mismo. Como consecuencia de dicha regularización, podrá iniciar de nuevo la práctica de la deducción a partir del ejercicio siguiente al último que haya sido objeto de regularización, por las cantidades que, a partir de dicho ejercicio, satisfaga vinculadas con la construcción o adquisición de su futura vivienda habitual.

3.6.3. Compatibilidad con la nueva deducción por alquiler. Consulta V2179/08, de 19 de noviembre (NFC031394).

En esta consulta se plantea la posibilidad de practicarse la deducción por inversión en vivienda habitual por las cantidades que destina a la construcción de la misma un contribuyente que tiene derecho a la deducción por alquiler.

Al respecto se recuerda en primer lugar que la normativa actual permite practicar la deducción respecto de las cantidades invertidas con anterioridad a la adquisición, aunque únicamente, en los siguientes casos: Depósito de cantidades en cuentas vivienda y determinados supuestos de construcción de la misma –arts. 56 y 55 del RIRPF, respectivamente–.

Pues bien, será solo en esos casos en los que es posible en un mismo período impositivo practicarse de forma simultánea la deducción por inversión en vivienda (cuenta vivienda y por construcción) y la nueva deducción estatal por alquiler.

3.6.4. Deducción por inversión en vivienda habitual por persona separada legalmente: necesidad de la existencia de hijos comunes y exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la posterior venta. Consulta V1994/08, de 30 de octubre.

En esta consulta se plantea la posible aplicación de la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida por la vivienda que constituyó su vivienda habitual hasta el momento del divorcio.

Al respecto se menciona la posibilidad legal de practicar deducción por inversión en vivienda habitual por la que constituyó su vivienda habitual hasta el momento de la separación, siempre que dicha vivienda continúe siendo en ese ejercicio la vivienda habitual de su antiguo cónyuge. En consecuencia, no es necesaria la existencia de hijos menores a cargo de su anterior cónyuge para tener derecho a esta nueva posibilidad de deducción.

En cuanto a la exención por reinversión de la ganancia obtenida en la transmisión de dicha vivienda, la presente consulta niega tal posibilidad, ya que a tales efectos, la vivienda que se está transmitiendo no tendría la consideración de habitual ni en el momento de la venta o ni en cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión (dejó de residir efectivamente en ella en 2003 y la venta se produce en 2007).

3.6.5. Deducción por obras de adecuación de una vivienda por razones de discapacidad. Obra en elementos comunes sufragados por la comunidad de propietarios. Consulta V0574/08, de 18 de marzo (NFC028804).

En esta consulta se plantea la posibilidad de aplicar la deducción por inversión en vivienda respecto de las obras sufragadas por una comunidad de vecinos consistentes en suprimir barreras arquitectónicas y efectuar mejoras en las condiciones mínimas de habitabilidad y accesibilidad a las viviendas, de las que se beneficiarán nueve vecinos con discapacidad reconocida. Las obras fueron realizadas durante 2006 y pagadas empleando financiación ajena.

En la contestación se recuerda que a partir del período impositivo 2007, inclusive, podrán practicar la deducción por las cantidades que satisfagan, además de los contribuyentes afectados por la discapacidad conforme lo dispuesto en las letras b) y c) del artículo 68.1.4.º de la LIRPF, los demás copropietarios del inmueble.

Además, añade que también tendrán derecho a tal deducción aun cuando las obras se hubiesen realizado antes de 1 de enero de 2007 respecto de las cantidades que, pendientes de pago, se satisfagan con posterioridad a dicha fecha.

3.7. Retenciones.

Cantidades satisfechas en concepto de propiedad intelectual. Tipo de retención aplicable. Consulta V2222/08, de 25 de noviembre (NFC031687).

En la consulta se plantea el tipo de retención aplicable por una entidad que satisface habitualmente rendimientos derivados de la propiedad intelectual.

Al respecto se señala que el tipo de retención será el 15 por 100 previsto en el artículo 101.3 de la LIRPF cuando se trate de rendimientos de la propiedad intelectual obtenidos por sus autores habiéndose cedido el derecho a su explotación, salvo que se trate de rendimientos de la propiedad intelectual obtenidos por sus autores en el ejercicio de su actividad profesional, en cuyo caso procederá aplicar el tipo del 15 por 100 previsto en el artículo 101.5 de la ley.

De esta forma, el tipo de retención del 18 por 100 previsto en el artículo 101.9 de la LIRPF resultará aplicable en los restantes supuestos de rendimientos de la propiedad intelectual, esto es, cuando el contribuyente no sea el autor y cuando proceda su calificación como rendimientos de actividad empresarial (por haber editado el autor directamente sus obras).