

I. Disposiciones generales

JEFATURA DEL ESTADO

20764 *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.*

JUAN CARLOS I

REY DE ESPAÑA

A todos los que la presente vieren y entendieren.
Saber: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente ley.

ÍNDICE

TÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

- Artículo 1. Naturaleza del Impuesto.
- Artículo 2. Objeto del Impuesto.
- Artículo 3. Configuración como Impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas.
- Artículo 4. Ámbito de aplicación.
- Artículo 5. Tratados y Convenios.

TÍTULO I

Sujeción al Impuesto: Aspectos materiales, personales y temporales

CAPÍTULO I

Hecho imponible y rentas exentas

- Artículo 6. Hecho imponible.
- Artículo 7. Rentas exentas.

CAPÍTULO II

Contribuyentes

- Artículo 8. Contribuyentes.
- Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.
- Artículo 10. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero.

Artículo 11. Individualización de rentas.

CAPÍTULO III

Período impositivo, devengo del Impuesto e imputación temporal

- Artículo 12. Regla general.
- Artículo 13. Período impositivo inferior al año natural.
- Artículo 14. Imputación temporal.

TÍTULO II

Determinación de la renta sometida a gravamen

- Artículo 15. Determinación de la base imponible y liquidable.

TÍTULO III

Determinación de la base imponible

CAPÍTULO I

Métodos de determinación

- Artículo 16. Métodos de determinación de la base imponible.

CAPÍTULO II

Definición y determinación de la renta gravable

SECCIÓN 1.^a RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

- Artículo 17. Rendimientos íntegros del trabajo.
- Artículo 18. Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo.
- Artículo 19. Rendimiento neto del trabajo.
- Artículo 20. Reducción por obtención de rendimientos del trabajo.

SECCIÓN 2.^a RENDIMIENTOS DEL CAPITAL

- Artículo 21. Definición de rendimientos del capital.
- Subsección 1.^a Rendimientos del capital inmobiliario
 - Artículo 22. Rendimientos íntegros del capital inmobiliario.
 - Artículo 23. Gastos deducibles y reducciones.
 - Artículo 24. Rendimiento en caso de parentesco.

Subsección 2.^a Rendimientos del capital mobiliario

Artículo 25. Rendimientos íntegros del capital mobiliario.

Artículo 26. Gastos deducibles y reducciones.

SECCIÓN 3.^a RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

Artículo 28. Reglas generales de cálculo del rendimiento neto.

Artículo 29. Elementos patrimoniales afectos.

Artículo 30. Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa.

Artículo 31. Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva.

Artículo 32. Reducciones.

SECCIÓN 4.^a GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

Artículo 33. Concepto.

Artículo 34. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.

Artículo 35. Transmisiones a título oneroso.

Artículo 36. Transmisiones a título lucrativo.

Artículo 37. Normas específicas de valoración.

Artículo 38. Reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual.

Artículo 39. Ganancias patrimoniales no justificadas.

CAPÍTULO III

Reglas especiales de valoración

Artículo 40. Estimación de rentas.

Artículo 41. Operaciones vinculadas.

Artículo 42. Rentas en especie.

Artículo 43. Valoración de las rentas en especie.

CAPÍTULO IV

Clases de renta

Artículo 44. Clases de renta.

Artículo 45. Renta general.

Artículo 46. Renta del ahorro.

CAPÍTULO V

Integración y compensación de rentas

Artículo 47. Integración y compensación de rentas.

Artículo 48. Integración y compensación de rentas en la base imponible general.

Artículo 49. Integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro.

TÍTULO IV

Base liquidable

Artículo 50. Base liquidable general y del ahorro.

CAPÍTULO I

Reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento

Artículo 51. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

Artículo 52. Límite de reducción.

Artículo 53. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.

Artículo 54. Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

CAPÍTULO II

Reducción por pensiones compensatorias

Artículo 55. Reducciones por pensiones compensatorias.

TÍTULO V

Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

Artículo 56. Mínimo personal y familiar.

Artículo 57. Mínimo del contribuyente.

Artículo 58. Mínimo por descendientes.

Artículo 59. Mínimo por ascendientes.

Artículo 60. Mínimo por discapacidad.

Artículo 61. Normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad.

TÍTULO VI

Cálculo del Impuesto estatal

CAPÍTULO I

Determinación de la cuota íntegra estatal

Artículo 62. Cuota íntegra estatal.

Artículo 63. Escala general del Impuesto.

Artículo 64. Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos.

Artículo 65. Escala aplicable a los residentes en el extranjero.

Artículo 66. Tipos de gravamen del ahorro.

CAPÍTULO II

Determinación de la cuota líquida estatal

Artículo 67. Cuota líquida estatal.

Artículo 68. Deducciones.

Artículo 69. Límites de determinadas deducciones.

Artículo 70. Comprobación de la situación patrimonial.

TÍTULO VII

Gravamen autonómico

CAPÍTULO I

Normas comunes

Artículo 71. Normas comunes aplicables para la determinación del gravamen autonómico.

CAPÍTULO II

Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma

Artículo 72. Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma.

CAPÍTULO III

Cálculo del gravamen autonómico

SECCIÓN 1.ª DETERMINACIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA

- Artículo 73. Cuota íntegra autonómica.
 Artículo 74. Escala autonómica o complementaria del Impuesto.
 Artículo 75. Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos.
 Artículo 76. Tipo de gravamen del ahorro.

SECCIÓN 2.ª DETERMINACIÓN DE LA CUOTA LÍQUIDA AUTONÓMICA

- Artículo 77. Cuota líquida autonómica.
 Artículo 78. Tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.

TÍTULO VIII

Cuota diferencial

- Artículo 79. Cuota diferencial.
 Artículo 80. Deducción por doble imposición internacional.
 Artículo 81. Deducción por maternidad.

TÍTULO IX

Tributación familiar

- Artículo 82. Tributación conjunta.
 Artículo 83. Opción por la tributación conjunta.
 Artículo 84. Normas aplicables en la tributación conjunta.

TÍTULO X

Regímenes especiales

SECCIÓN 1.ª IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS

- Artículo 85. Imputación de rentas inmobiliarias.

SECCIÓN 2.ª RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

- Artículo 86. Régimen de atribución de rentas.
 Artículo 87. Entidades en régimen de atribución de rentas.
 Artículo 88. Calificación de la renta atribuida.
 Artículo 89. Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta.
 Artículo 90. Obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas.

SECCIÓN 3.ª TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

- Artículo 91. Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional.

SECCIÓN 4.ª DERECHOS DE IMAGEN

- Artículo 92. Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.

SECCIÓN 5.ª RÉGIMEN ESPECIAL PARA TRABAJADORES DESPLAZADOS

- Artículo 93. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

SECCIÓN 6.ª INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

- Artículo 94. Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva.
 Artículo 95. Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

TÍTULO XI

Gestión del impuesto

CAPÍTULO I

Declaraciones

- Artículo 96. Obligación de declarar.
 Artículo 97. Autoliquidación.
 Artículo 98. Borrador de declaración.

CAPÍTULO II

Pagos a cuenta

- Artículo 99. Obligación de practicar pagos a cuenta.
 Artículo 100. Normas sobre pagos a cuenta, transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios.
 Artículo 101. Importe de los pagos a cuenta.

CAPÍTULO III

Liquidaciones provisionales

- Artículo 102. Liquidación provisional.
 Artículo 103. Devolución derivada de la normativa del tributo.

CAPÍTULO IV

Obligaciones formales

- Artículo 104. Obligaciones formales de los contribuyentes.
 Artículo 105. Obligaciones formales del retenedor, del obligado a practicar ingresos a cuenta y otras obligaciones formales.

TÍTULO XII

Responsabilidad patrimonial y régimen sancionador

- Artículo 106. Responsabilidad patrimonial del contribuyente.
 Artículo 107. Infracciones y sanciones.

TÍTULO XIII

Orden jurisdiccional

- Artículo 108. Orden jurisdiccional.

Disposición adicional primera. Derecho de rescate en los contratos de seguro colectivo que instrumentan los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Disposición adicional segunda. Retribuciones en especie.

Disposición adicional tercera. Planes individuales de ahorro sistemático.

Disposición adicional cuarta. Rentas forestales.

Disposición adicional quinta. Subvenciones de la política agraria comunitaria y ayudas públicas.

Disposición adicional sexta. Beneficios fiscales especiales aplicables en actividades agrarias.

Disposición adicional séptima. Tributación de determinadas rentas obtenidas por contribuyentes que desarrollen la actividad de transporte por autotaxi.

Disposición adicional octava. Transmisiones de valores o participaciones no admitidas a negociación con posterioridad a una reducción de capital.

Disposición adicional novena. Mutualidades de trabajadores por cuenta ajena.

Disposición adicional décima. Sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.

Disposición adicional undécima. Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Disposición adicional duodécima. Recurso cameral permanente.

Disposición adicional decimotercera. Obligaciones de información.

Disposición adicional decimocuarta. Captación de datos.

Disposición adicional decimoquinta. Disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia.

Disposición adicional decimosexta. Límite financiero de aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social.

Disposición adicional decimoséptima. Remisiones normativas.

Disposición adicional decimoctava. Aportaciones a patrimonios protegidos.

Disposición adicional decimonovena. Ayudas para compensar la carga tributaria de las indemnizaciones percibidas desde el 1 de enero de 1999 por privación de libertad como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía.

Disposición adicional vigésima. Bonificaciones de cotizaciones a la Seguridad Social a favor del personal investigador.

Disposición adicional vigésima primera. Residencia fiscal de determinados trabajadores asalariados.

Disposición adicional vigésima segunda. Movilización de los derechos económicos entre los distintos sistemas de previsión social.

Disposición adicional vigésima tercera. Ayudas a las actividades de investigación, desarrollo e innovación.

Disposición adicional vigésima cuarta.

Disposición transitoria primera. Prestaciones recibidas de expedientes de regulación de empleo.

Disposición transitoria segunda. Régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social.

Disposición transitoria tercera. Contratos de arrendamiento anteriores al 9 de mayo de 1985.

Disposición transitoria cuarta. Régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999.

Disposición transitoria quinta. Régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales.

Disposición transitoria sexta. Exención por reinversión en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Disposición transitoria séptima. Partidas pendientes de compensación.

Disposición transitoria octava. Valor fiscal de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Disposición transitoria novena. Determinación del importe de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

Disposición transitoria décima. Sociedades transparentes y patrimoniales.

Disposición transitoria undécima. Régimen transitorio aplicable a las prestaciones derivadas de los contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones.

Disposición transitoria duodécima. Régimen transitorio aplicable a los planes de pensiones, de mutualidades de previsión social y de planes de previsión asegurados.

Disposición transitoria decimotercera. Compensaciones fiscales.

Disposición derogatoria primera. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Disposición derogatoria segunda. Impuesto sobre Sociedades.

Disposición final primera. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Disposición final segunda. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Disposición final tercera. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Disposición final cuarta. Modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Disposición final quinta. Modificación del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Disposición final sexta. Habilitación para la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Disposición final séptima. Habilitación normativa.

Disposición final octava. Entrada en vigor.

PREÁMBULO

I

Antecedentes

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de importancia fundamental para hacer efectivo el mandato del artículo 31 de la Constitución Española, que exige la contribución de todos «... al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

La idea de un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas de carácter general, personal y progresivo, se introdujo en España con la reforma tributaria de 1978, si bien ha conocido diferentes modelos derivados de los distintos objetivos de política económica y social que se han articulado a través de esta figura impositiva.

El proceso se inició con la Ley 44/1978, norma que llevó hasta sus últimas consecuencias la idea de generalidad y comunicación entre las diferentes fuentes de renta, de manera que se diseñó un impuesto sintético en el que la compensación entre cualquiera de ellas se permitió con absoluta libertad. Con el tiempo, el diseño inicial hubo de ser rectificado en dos aspectos básicos: de un lado, la total libertad en la compensación de rentas propició que aquellas que podían realizarse con absoluta discrecionalidad, caso de las pérdidas patrimoniales, se utilizaran como instrumento para reducir el impuesto a satisfacer por el resto de fuentes de renta. De otro, la acumulación obligatoria de las rentas de la unidad familiar, en un impuesto de naturaleza progresiva que considera como

contribuyente al individuo, estuvo en el origen de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 y obligó a modificar la regulación del impuesto para adecuarlo a su naturaleza esencialmente individual.

Estas modificaciones se consolidaron en la posterior evolución del impuesto. Así, las posteriores regulaciones ya no configuraron un impuesto absolutamente sintético, sino que mantuvieron la diferenciación en el tratamiento fiscal de determinadas fuentes de renta, en especial las ganancias y pérdidas patrimoniales, respecto del resto, y al tiempo configuraron el impuesto con un carácter marcadamente individual, quedando la tributación conjunta como una opción para aquellas unidades familiares que así lo decidieran. En particular, en las sucesivas reformas se ha venido manteniendo una definición muy similar de las diferentes categorías de renta y de los supuestos de no sujeción y exención, es decir, de los conceptos básicos en la determinación de la renta.

Las últimas de estas reformas del IRPF, la de la Ley 40/1998 y la de la Ley 46/2002, han supuesto una reducción tanto de los tipos de gravamen como del número de tramos de la escala, al tiempo que han sustituido las deducciones en la cuota en concepto de circunstancias personales y familiares por reducciones en la base imponible, y han mantenido, en buena medida, la diversidad en el tratamiento de las distintas fórmulas del ahorro.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, en los últimos años se ha producido una mayor aproximación entre las normas fiscales de cálculo de la base imponible y el resultado contable, manteniendo una estabilidad en los tipos nominales de gravamen e incorporando numerosos incentivos fiscales. Al mismo tiempo, se ha ampliado sustancialmente el ámbito de aplicación del régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas.

La creciente globalización de la economía está introduciendo una importante preocupación por la productividad y el crecimiento económico. Va acompañada de nuevas tendencias en la fiscalidad internacional, en las que se destacan la reducción de tipos nominales para empresas y personas físicas, la simplificación de tarifas e incentivos fiscales, así como la búsqueda de una disminución en la tributación del factor trabajo. Al mismo tiempo cabe señalar, como factores relevantes, el intento de lograr una mayor homogeneidad en el tratamiento fiscal del ahorro, vinculado sin duda a la creciente libertad de circulación de capitales, y una mayor importancia relativa de la imposición medioambiental.

La reforma que se aborda se inscribe en este marco. Se profundiza en la modernización del sistema tributario español con una visión estratégica e integral que contribuirá a la mejora del modelo de crecimiento y de la competitividad, planteamiento que se adecua a la realidad social y económica de España. Las novedades que se proponen se incorporan en el cuerpo normativo actual, manteniendo en lo posible la estructura de los textos actualmente vigentes y el contenido que se considera adecuado. Por otra parte, la reforma relativa al Impuesto sobre Sociedades y a los impuestos medioambientales tiene una dimensión temporal, ya que está prevista su implantación gradual.

II

Objetivos y aspectos relevantes de la reforma

El Gobierno fijó como principios directores de la Política Económica el crecimiento sostenido y equilibrado, basado en la productividad, así como la mejora del bienestar y la cohesión social. Para ello, sobre la base del respeto al principio de estabilidad presupuestaria y suficiencia financiera, se han adoptado diversas iniciativas en materia presupuestaria, primando las políticas de gasto

con impacto en la productividad, que se complementan con la reforma fiscal.

En este contexto, se actúa de manera inmediata sobre la tributación de la renta de las personas físicas y jurídicas, y se desarrollará en un futuro próximo la tributación medioambiental con el objetivo de mejorar la eficiencia energética y facilitar el equilibrio financiero de la reforma.

La reforma tiene como objetivos fundamentales mejorar la equidad y favorecer el crecimiento económico, al tiempo que persigue garantizar la suficiencia financiera para el conjunto de las administraciones públicas, favorecer la tributación homogénea del ahorro y abordar, desde la perspectiva fiscal, los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia.

Sin perjuicio de la posterior descripción del contenido de la Ley, hay determinados aspectos de la reforma que deben ser objeto de atención prioritaria.

1) Para la mejora de la equidad, se disminuye la carga tributaria soportada por las rentas del trabajo, elevando sustancialmente la reducción establecida para las mismas, especialmente para las rentas más bajas. Se trata de dispensar un tratamiento especial a este tipo de rentas por los siguientes motivos: compensar, mediante una cantidad a tanto alzado, los gastos generales en los que incurre un trabajador; reconocer la aportación que esta fuente de renta hace al conjunto de la base imponible; su facilidad de control y el que se trata de una renta no fundada o sin respaldo patrimonial.

Como novedad, esta reducción se aplicará también a determinados trabajadores autónomos que, por las especiales circunstancias en que desarrollan su actividad y por estar sus rentas controladas, reúnen características muy cercanas a las del trabajador por cuenta ajena.

2) Con idéntica finalidad de mejora de la equidad, se elevan los umbrales de rentas no sometidas a tributación, y se recupera la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares.

Hasta 1998, el tratamiento de las mismas se llevaba a cabo mediante deducciones en la cuota del impuesto. Desde 1999 fueron sustituidas por un mínimo personal y familiar, deducible de la base imponible, cuya función era cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, se consideraba que no debería tributar por el Impuesto.

La consecuencia de este esquema de reducción en la base imponible, cuando se vincula a un impuesto con tarifa progresiva, es que el beneficio para el contribuyente es directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio) ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal de cada contribuyente. Implica, por tanto, aceptar que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tenga una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia.

Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, se configura un extenso y flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a tipo cero. Esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, con lo que se mejora la progresividad del impuesto. La introducción de una cuantía a la que es de aplicación un tipo cero permite alcanzar el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones en la cuota.

En esta consideración de las circunstancias personales y familiares cabe efectuar una mención a la opción por la tributación conjunta. La política de no discriminación por razón de género y razones de simplificación de la gestión del impuesto podrían justificar su revisión. No obstante, se mantiene su tratamiento actual en el impuesto para evitar numerosos perjudicados en los matrimonios en los que alguno de sus miembros no puede acceder al mercado laboral, y por tanto obtiene rendimientos sólo uno de los cónyuges, como podrían ser los casos de determinados pensionistas con rentas de cuantía reducida, o de determinadas familias numerosas.

3) Con la finalidad de favorecer el crecimiento económico, se reduce a cuatro el número de tramos de la tarifa, en consonancia con las tendencias actuales en los países de la OCDE, y se introduce una notable ampliación del primero de ellos, lo que implicará que más del 70 % de los contribuyentes de menores rentas vean simplificada su tributación. Por otra parte, por razones de incentivo al trabajo personal, se establece el tipo marginal máximo en el 43 %.

Es especialmente destacable, aunque quizás no tan fácilmente perceptible como la reducción de tipos, la ampliación que se produce en las cuantías que delimitan todos los tramos de la tarifa, pues implica una reducción adicional de los tipos de gravamen soportados. El objetivo es una menor tributación efectiva, lo que se consigue con la combinación de mínimos exentos más elevados y la estructura de la tarifa, en la que el primer tramo se alarga y engloba, por lo general, los mínimos personales.

4) Por razones de equidad y crecimiento, se otorga un tratamiento neutral a las rentas derivadas del ahorro, eliminando las diferencias no justificadas que existen actualmente entre los distintos instrumentos en los que se materializa. Con ello, a la vez que se simplificará la elección de los inversores, se incrementará la neutralidad fiscal de los distintos productos y se favorecerá la productividad y competitividad, mejorando la posición de nuestro país en un entorno internacional de libre circulación de capitales y de fuerte competencia. De esta manera, se aborda la modernización de la tributación del ahorro, asignatura pendiente de las reformas precedentes.

Se evita así que las diferencias en la presión fiscal que soportan los diferentes instrumentos distorsionen la realidad financiera del ahorro (como la denominada rentabilidad financiero-fiscal que mide una rentabilidad por completo ajena a las características intrínsecas del producto que se pretende comercializar), ya que ello configura un marco tributario caracterizado por la falta de transparencia y diferencias en la tributación que se utilizan con el objeto de mantener cautivas determinadas inversiones.

Para ello, se establece la incorporación de todas las rentas que la Ley califica como procedentes del ahorro en una base única con tributación a un tipo fijo (18 %), idéntico para todas ellas e independiente de su plazo de generación, pues la globalización económica hace inútiles los intentos de fraccionar artificialmente los mercados financieros por tipos de activos o por plazos.

En relación con los dividendos, la jurisprudencia comunitaria obliga a otorgar un mismo tratamiento a los dividendos de fuente interna y a los de cualquier otro país miembro de la Unión Europea. En línea con las tendencias recientes, de retorno a un sistema clásico de no integración entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, y con las reformas operadas en otros países de nuestro entorno, se ha simplificado su tributación mediante su incorporación a la base del ahorro y la aplicación de un mínimo exento que excluirá el gravamen, por este concepto, de numerosos contribuyentes.

5) Con el objeto de mejorar la cohesión social y de atender los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia se incentivan aquellos instrumentos destinados a proporcionar unos ingresos complementarios

de las pensiones públicas o a la cobertura de determinados riesgos.

En todos los países desarrollados se está registrando un proceso de envejecimiento de la población que, en el medio plazo, dificulta la sostenibilidad de los sistemas públicos de previsión social. Para hacer frente a este importante reto los países de la OCDE pusieron en marcha en el pasado medidas de carácter fiscal, incentivando el desarrollo de planes de pensiones privados de carácter complementario al sistema básico de la Seguridad Social. El objeto de estos regímenes es que los individuos puedan obtener, a través del sistema público y de su plan de pensiones privado, una prestación que permita la aproximación de sus rentas al último salario percibido durante su vida laboral.

Para el cumplimiento de este objetivo, el Impuesto intenta reorientar los incentivos fiscales a la previsión social complementaria hacia aquellos instrumentos cuyas percepciones se reciban de forma periódica, para lo cual se elimina la reducción del 40 por ciento anteriormente vigente para las retiradas del sistema del capital acumulado en forma de pago único. Adicionalmente, se conceden beneficios fiscales a los planes de previsión social empresarial y se prevé un nuevo producto de fomento del ahorro a largo plazo cuando se compromete la constitución de una renta vitalicia con el capital acumulado, el denominado plan individual de ahorro sistemático, si bien este opera de forma diferente a los demás al carecer de incentivo a la entrada.

Asimismo, por razones de equidad y de complementariedad con el sistema público de pensiones, se acotan los límites de las aportaciones. La experiencia de los últimos años demuestra que la media de aportación no ha superado los 2.000 euros, si bien se han incentivado de forma desproporcionada, y al margen de los objetivos de la previsión social, aportaciones muy elevadas para determinados contribuyentes con elevada capacidad económica.

La consideración de las aportaciones a estos sistemas como salario diferido, la acotación de los límites y el respeto al contexto de neutralidad en la tributación del ahorro, justifica que todos los instrumentos de previsión social que cumplan con las características exigidas apliquen el incentivo de la reducción en la base imponible, sin distinción entre ellos. Y todo ello con la menor incidencia posible en la normativa financiera reguladora los planes y fondos de pensiones.

6) Razones de equidad y de cohesión social aconsejan otorgar una especial atención al problema de la dependencia en España, incentivando, por primera vez desde el punto de vista fiscal, la cobertura privada de esta contingencia.

De esta forma se reconoce la realidad social española, en la que se da un incremento de la esperanza de vida que lleva asociado un problema de envejecimiento y dependencia de una buena parte de los ciudadanos, existiendo además otros factores que agudizan su dimensión en el sector de población que precisa de una atención especial.

Se configuran dos tipos de beneficios: los dirigidos a aquellas personas que sean ya dependientes, para las que se prevé la posibilidad de movilizar su patrimonio inmobiliario con vistas a obtener unos flujos de renta que les permita disponer de recursos para paliar las necesidades económicas, y, por otra parte, los dirigidos a aquellas personas que quieran cubrir un eventual riesgo de incurrir en una situación de dependencia severa o de gran dependencia.

Adicionalmente, dado que la vivienda habitual constituye una importante manifestación del ahorro familiar, se introducen en la Ley mecanismos que permitan, en situaciones de dependencia severa o de gran dependencia, hacer líquida esta fuente de ahorro sin coste fiscal, lo que sin duda constituye un medio adicional de cobertura de esta contingencia.

7) Por razones de cohesión social, se da continuidad al apoyo fiscal a la adquisición de la vivienda habitual, manteniendo la base de deducción actual y homogeneizando los porcentajes aplicables.

8) Las medidas que se proponen deben determinar en el futuro un crecimiento económico que debería concretarse en una mayor recaudación. No obstante, pueden originar en una consideración estática una disminución de los ingresos.

En este sentido, esta Ley tiene en cuenta que las Comunidades Autónomas disponen de capacidad normativa, con el alcance previsto en el artículo 38 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, por lo que podrán compensar, si así lo deciden mediante el ejercicio de esa competencia, el efecto estático de reducción de la recaudación mencionado en el apartado anterior.

En el texto de la norma se respeta el actual esquema de reparto de competencias en el Impuesto, con la precisión efectuada respecto de la tarifa. No obstante, la negociación de un nuevo sistema de financiación para las Comunidades Autónomas podrá requerir, cuando el proceso esté concluido, una nueva regulación del título referido al gravamen autonómico y a las competencias normativas y gestoras atribuidas a aquellas.

9) La reforma del Impuesto sobre Sociedades será gradual, y responde a la necesidad de defender la posición competitiva de nuestras empresas en el ámbito comunitario, alcanzar una mayor coordinación fiscal con los países de nuestro entorno, simplificar la estructura del mismo y lograr una mayor neutralidad en su aplicación, fomentando la creación de empresas.

El principio de coordinación internacional exige que se tomen en consideración las tendencias básicas de los sistemas fiscales de nuestro entorno, más aún en el contexto de un Mercado Único europeo. Este principio halla su fundamento en la internacionalización de nuestra economía. Medidas tales como la reducción de tipos de gravamen, reducción que se ha ido produciendo paulatinamente en los diferentes Estados, y la simplificación de los incentivos fiscales son consecuencias de dicho principio.

Por lo que respecta a los incentivos fiscales, éstos han de justificarse con base en desequilibrios del mercado ya que el principio de neutralidad exige que la aplicación del tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos y la localización de las inversiones, excepto que dicha alteración tienda a superar dichos desequilibrios. En muchos casos, los estímulos fiscales a la inversión son poco eficaces, presentan un elevado coste recaudatorio, complican la liquidación y generan una falta de neutralidad en el tratamiento fiscal de distintos proyectos de inversión.

Por ello, la eliminación de los incentivos simplificará enormemente la aplicación del tributo y facilitará su gestión por parte de la Administración tributaria, satisfaciendo así el principio de transparencia, que exige que las normas tributarias sean inteligibles y precisas y que de su aplicación se derive una deuda tributaria cierta.

Los aspectos mencionados constituyen la primera fase de la reforma prevista en el Impuesto que se completará, en sus aspectos sustanciales, una vez se haya producido el desarrollo de la adecuación de la normativa contable a las Normas Internacionales de Contabilidad, dada su relación con el Impuesto sobre Sociedades.

10) Por razones de coherencia y de coordinación con la regulación de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, se introducen una serie de modificaciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que además pretenden adecuar la normativa al derecho comunitario, y unos ajustes técnicos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por último, con objeto de respetar las expectativas de quienes adquirieron determinados compromisos de inversión conforme a la legislación anterior, se mantiene el tratamiento fiscal actualmente vigente para determinados contratos o inversiones formalizados con anterioridad a la fecha de sometimiento a información pública de esta norma.

III

Contenido de la Ley

La presente Ley está estructurada en un Título preliminar, trece títulos y 108 artículos, junto con las correspondientes disposiciones adicionales, transitorias, derogatorias y finales.

En el Título preliminar se define como objeto del Impuesto la renta del contribuyente, entendiéndose por tal la suma de todos sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de rentas. Frente a la noción anterior de considerar como objeto del Impuesto la renta disponible, es decir la resultante de disminuir las rentas totales obtenidas en el importe de las reducciones por circunstancias personales y familiares, se entiende, por las razones expuestas en el apartado II anterior, que la consideración de estas circunstancias en el momento del cálculo del Impuesto elimina las discriminaciones no deseadas que introduce el sistema actual. Se mantiene en sus términos actuales la consideración del Impuesto como parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas, si bien ya se ha señalado que su configuración definitiva dependerá del nuevo sistema de financiación que se acuerde, y lo relativo al ámbito de aplicación.

El Título I mantiene, en términos muy similares a los actuales, los aspectos materiales (con la introducción de algunos supuestos nuevos de exención), personales (con alguna reordenación técnica), y temporales de sujeción al Impuesto.

El Título II, integrado sólo por el artículo 15, constituye el marco general de la determinación y cuantificación de la renta que será sometida a gravamen, estableciendo las reglas básicas que se desarrollarán en títulos sucesivos.

Así, el Título III se ocupa de la determinación de la base imponible, con un primer capítulo dedicado a los métodos utilizables para efectuar la misma y un segundo dividido en Secciones destinadas al tratamiento fiscal de las distintas fuentes de renta. Como novedades más significativas, cabe destacar:

En los rendimientos del trabajo, se incorporan los supuestos derivados de los nuevos instrumentos de previsión social, y se ubica, de nuevo, en la determinación del rendimiento neto la reducción por obtención de este tipo de rendimientos. Su cuantía se eleva sustancialmente respecto de la contenida en la regulación anterior, en especial respecto de las rentas más bajas, dando cumplimiento al compromiso asumido de mejora de esta fuente de rentas.

En los rendimientos del capital mobiliario se mantiene en lo esencial la regulación anterior, si bien desaparece la norma de integración de dividendos que anteriormente se contenía en la ley, al optar por un sistema clásico de relación entre el impuesto societario y el de la renta de las personas físicas. Consecuencia de esta opción es que desaparece la deducción por doble imposición de dividendos y se introduce una exención para los que no superen en cuantía íntegra 1.500 euros.

La novedad fundamental que afecta a estos rendimientos es su incorporación a la base imponible del ahorro, con excepción de determinados supuestos específicos que, por su naturaleza, podrían encontrar acomodo también en el seno de actividades económicas, como son los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial, los

arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas, o los derivados de la cesión de derechos de imagen.

Tampoco se plantean modificaciones sustanciales en el tratamiento de las actividades económicas. No obstante, cabe destacar la introducción en el cálculo del volumen de exclusión del método de estimación objetiva por índices, signos o módulos, tanto en el referido a los ingresos como en el vinculado a las compras de bienes y servicios, no sólo del importe correspondiente al propio contribuyente a título individual sino también de aquellos importes que pudieran corresponder a las actividades económicas desarrolladas por determinados parientes o entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los mencionados con anterioridad. Asimismo cabe destacar que determinados contribuyentes, con estructuras de producción muy sencilla, aplicarán, cuando determinen su rendimiento por el método de estimación directa y cumplan con los requisitos formales que se establezcan reglamentariamente, una reducción equivalente a la que corresponde a los perceptores de rendimientos del trabajo, ya que se asemejan a ellos en cuanto a la dependencia del empleador.

Respetando la estructura de la normativa actualmente vigente, las imputaciones y atribuciones de rentas no se encuentran en este Capítulo sino que se regulan en un Título específico, el X, que a su contenido anterior de imputaciones de rentas (inmobiliarias, del régimen de transparencia fiscal internacional y de derechos de imagen) y de atribuciones de rentas (procedentes de los entes sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria) incorpora, como un régimen fiscal adicional, el correspondiente a determinados contribuyentes que cambian su residencia a territorio español, que en la actualidad eran objeto de regulación en el apartado 5 del artículo 9 del texto refundido de la Ley, y un Capítulo relativo a la tributación de las transmisiones de valores o participaciones de instituciones de inversión colectiva, que anteriormente se regulaba en un título específico.

Los Capítulos IV y V de este Título contienen lo esencial de las modificaciones que se introducen como consecuencia de establecer una base específica para todas las categorías de ahorro financiero y ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, diferenciada de la derivada del resto de fuentes de renta. Así, el Capítulo IV establece la distinción entre una renta general, la de los rendimientos, imputaciones y determinadas ganancias y pérdidas que, al no estar vinculadas a una transmisión, se integran en la base imponible general, y la renta del ahorro, comprensiva de toda aquella que va a resultar sometida por el Impuesto a un tipo fijo de gravamen en la base imponible del ahorro.

Clasificadas las rentas en estos dos grandes bloques, el Capítulo V es el que establece las normas de integración y compensación para cada uno de ellos. Sigue existiendo incomunicación entre ambas partes de la base imponible. A su vez, también existe incomunicación, dentro de la renta del ahorro, entre la procedente de rendimientos y la derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales, cualquiera que sea su periodo de generación. Por el contrario, en la base imponible general es posible una compensación limitada de las pérdidas patrimoniales netas.

El Título IV se refiere a la determinación de la base liquidable. Dado que las circunstancias personales y familiares se van a tomar en consideración en el momento del cálculo del Impuesto y que la reducción por rendimientos del trabajo se ha incluido en la determinación de los rendimientos netos, las reducciones a practicar sobre la base imponible general quedan limitadas a aquellas vinculadas con la atención de las situaciones de envejecimiento y dependencia, en los términos mencionados en el apartado anterior. Adicionalmente se mantiene la posibilidad de reducir las pensiones compensatorias satisfechas por decisión judicial, como en la actualidad.

El Título V es el destinado a valorar y cuantificar las circunstancias personales y familiares que son objeto de consideración en el Impuesto. Tras un artículo de pósito, en los cuatro artículos posteriores se regulan las diferentes circunstancias relativas al contribuyente (el mínimo personal, con el correspondiente incremento al alcanzar determinadas edades), descendientes (que incluye la especial consideración a los hijos menores de tres años), ascendientes (también con el incremento aplicable a partir de determinada edad) y discapacidad, tanto del contribuyente como de ascendientes y descendientes a su cargo, incluyendo los incrementos por asistencia a las situaciones de discapacidad de todos ellos. En particular es de destacar el importante esfuerzo llevado a cabo, con la elevación de los mínimos, para mejorar el tratamiento de las familias, especialmente de las numerosas.

El Título VI es el destinado al cálculo del impuesto correspondiente al Estado. Establece, en su Capítulo I, el sistema de determinación de la cuota íntegra estatal, mediante, como antes se ha señalado, la consideración de las circunstancias personales y familiares, técnicamente gravadas a tipo cero, con las especialidades, ya existentes en la actualidad, para los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos y gravamen de los residentes en el extranjero. En su Capítulo II se ocupa de la determinación de la cuota líquida estatal, para lo que minorra la íntegra en el porcentaje correspondiente al Estado de las deducciones establecidas en la ley, coincidentes con las existentes en la actualidad.

El Título VII es el referido al gravamen autonómico. Se mantiene en la norma la actual regulación, aun cuando se es consciente de que este título deberá ser objeto de nueva redacción cuando se acuerde un nuevo modelo de financiación autonómica. Mientras tanto sólo se modifican la tarifa complementaria y el tipo de gravamen fijo correspondiente a la base del ahorro.

El Título VIII regula la obtención de la cuota diferencial del impuesto, manteniendo una regulación similar a la actual con la única excepción de la desaparición de la deducción por doble imposición de dividendos, paralela a la supresión de la norma de integración en la base imponible referida con anterioridad.

El Título IX regula la opción por la tributación conjunta. Como se indicó en el apartado anterior se mantiene en términos prácticamente idénticos a su regulación actual, para no perjudicar determinadas situaciones.

El Título X regula los regímenes especiales. Las modificaciones introducidas en el mismo han sido detalladas al analizar el contenido del Título III, por lo que no cabe añadir comentario alguno.

El Título XI regula la gestión del impuesto. Es de destacar la supresión del modelo de comunicación para la devolución rápida, ya que la generalización del borrador hace prácticamente innecesario su mantenimiento. Asimismo se modifican, como consecuencia de las nuevas disposiciones introducidas, determinados límites y condiciones de la obligación de declarar.

Los Títulos XII y XIII se refieren, con contenido muy similar a los actuales de iguales denominaciones, a la Responsabilidad patrimonial y régimen sancionador, y al Orden jurisdiccional, respectivamente.

La norma contiene una serie de disposiciones adicionales, transitorias, derogatorias y finales. Conviene destacar que mediante estas disposiciones se pretende respetar las expectativas anteriormente mencionadas de quienes adquirieron determinados compromisos de inversión en el ámbito de la legislación anterior.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, en primer lugar, se reduce en cinco puntos el tipo general de gravamen del 35 por ciento de forma gradual en dos años, de forma que a partir del año 2007 quede fijado en un 32,5 por ciento y un 30 por ciento en el año 2008. Igualmente en dos ejercicios se reduce en cinco puntos porcentuales el

tipo de gravamen de las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, hasta situarse en un 35 por ciento en el año 2008. Asimismo, la reforma presta especial atención a la pequeña y mediana empresa, como elemento dinamizador de la actividad económica, de manera que la reducción de cinco puntos de sus tipos impositivos se realiza en un solo ejercicio, por lo que su tipo impositivo, para aquella parte de su base imponible que no supere una determinada cuantía, quedará fijado en un 25 por ciento a partir del ejercicio 2007, mientras que el exceso sobre la misma tributará al tipo del 30 por ciento a partir de ese mismo año.

En segundo lugar, se establece que la reducción del tipo impositivo vaya acompañada de la progresiva eliminación de determinadas bonificaciones y deducciones que provocan efectos distorsionadores, manteniendo las deducciones que persiguen eliminar una doble imposición, logrando así una mayor equidad en el tributo. No obstante, se mantiene la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios estableciendo limitaciones al objeto de asegurar la inversión en actividades productivas.

La mayoría de las deducciones se van reduciendo paulatinamente hasta su completa desaparición a partir del año 2011. Esta reducción gradual se prolonga hasta el 2014 respecto de la bonificación por actividades exportadoras de producciones cinematográficas y de libros, y de las deducciones por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros.

Mención especial merece la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, cuya aplicación se mantiene otros cinco años, conservando esta deducción la estructura actual si bien se reducen los porcentajes de deducción en la misma proporción en que se minoran los tipos de gravamen, al objeto de que las empresas puedan adaptar sus políticas de inversión al nuevo marco de ayudas públicas de impulso a estas actividades, dado que se introduce un nuevo instrumento, alternativo al fiscal, incentivador de estas mismas actividades, consistente en una bonificación de las cotizaciones a la Seguridad Social a favor del personal investigador.

Asimismo, desaparece también la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero en el año 2007 dado que el Impuesto contiene otras formulas incentivadoras de la internacionalización de las empresas.

En definitiva, con esta Ley se logra una mayor coordinación fiscal y convergencia en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, aproximando nuestro tipo impositivo al de los países de nuestro entorno y reduciendo los incentivos fiscales selectivos, cada vez en más desuso. Además, se avanza en la reducción de las distorsiones generadas por la diversidad de tipos en la Unión Europea.

Con la importante reducción del tipo impositivo y la eliminación de las bonificaciones y deducciones se pretende que la fiscalidad no distorsione la libertad de movimiento de capitales, bienes y servicios, y que al lograr una mayor coordinación fiscal internacional mejore nuestra situación competitiva en el entorno internacional.

Por otra parte, se fija el tipo de retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en un 18 por ciento, en coherencia con el nuevo tipo impositivo de los rendimientos del ahorro en el ámbito del IRPF.

Por último, se eliminan también las deducciones por inversiones en cumplimiento de los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público, reguladas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, modificándose la deducción por gastos de propaganda y publicidad de dichos acontecimientos, al objeto de adecuarlos a actuaciones de mecenazgo.

La disposición derogatoria segunda de la Ley deroga, a partir de distintos momentos temporales, la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero, el régimen fiscal especial de las sociedades patrimoniales, las bonificaciones por actividades exportadoras, y la mayoría de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades del Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere a la supresión del régimen de las sociedades patrimoniales, conviene recordar que el mismo vino a sustituir al anterior régimen de transparencia fiscal, con la finalidad de evitar el diferimiento de la tributación, por parte de las personas físicas, de las rentas procedentes de bienes y derechos no afectos a actividades económicas mediante la interposición de una sociedad.

Este régimen estaba construido de forma tal que se alcanzase en sede de la sociedad patrimonial una tributación única equivalente a la que hubiere resultado de obtener los socios directamente esas rentas, todo ello en el marco de un modelo donde el Impuesto sobre Sociedades era un antecedente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La reforma de este último impuesto vuelve al modelo clásico de no integración de ambos impuestos por cuanto se unifica el tratamiento fiscal del ahorro cualquiera que sea el origen del mismo, lo cual motiva una tributación autónoma de ambos impuestos no estando, por tanto, justificada la integración que representa el régimen de las sociedades patrimoniales.

Asimismo, la finalidad antidiferimiento de dicho régimen pierde ahora su sentido con el nuevo régimen de la tributación del ahorro. En definitiva, con la eliminación del régimen de las sociedades patrimoniales, cuando un contribuyente realice sus inversiones o lleve a cabo sus actividades a través de la forma societaria, la tributación será la que corresponda aplicando las normas generales del Impuesto sobre Sociedades sin ninguna especialidad, dado que la elección de la forma jurídica responderá no tanto a motivos fiscales sino económicos. No obstante, se regula un régimen transitorio al objeto de que estas sociedades puedan adoptar su disolución y liquidación sin coste fiscal.

Por otra parte, se añaden tres disposiciones adicionales al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que regulan las reducciones de tipos de gravamen y de incentivos fiscales, así como seis disposiciones transitorias. La primera de ellas regula el régimen transitorio de la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero. La segunda contiene el régimen de las deducciones para evitar la doble imposición que a la entrada en vigor de esta Ley estuvieran pendientes de aplicar. La tercera disposición transitoria establece las normas que regulan la aplicación de las deducciones del Capítulo IV del Título VI que a 1 de enero de 2011, 2012 ó 2014 estuviesen pendientes de aplicar, así como la consolidación de las deducciones practicadas. La cuarta regula el régimen transitorio correspondiente a las sociedades patrimoniales que es objeto de derogación. La quinta fija el régimen transitorio de la bonificación por actividades exportadoras. Por último, la sexta regula el régimen transitorio de la disolución y liquidación de las sociedades patrimoniales.

En lo referente al Impuesto sobre el Patrimonio, la desaparición de las sociedades patrimoniales del marco normativo de la imposición personal sobre la renta de las personas físicas y jurídicas exige trasladar a la Ley 19/1991 los requisitos y condiciones que, recogidos hasta la fecha mediante remisión al artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, vienen siendo exigidos a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en entidades. Se mantiene en el 60 por cien el límite conjunto sobre las cuotas íntegras de los impuestos sobre la Renta de las

Personas Físicas y sobre el Patrimonio, si bien operará sobre la base imponible total del impuesto sobre la renta, tanto la general como la del ahorro.

Respecto al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se introducen modificaciones en los tipos de gravamen, tanto en el general como en los correspondientes a los establecimientos permanentes y los rendimientos del ahorro, para adecuarlos a las modificaciones introducidas en las figuras tributarias mencionadas anteriormente.

TÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

Artículo 1. *Naturaleza del Impuesto.*

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

Artículo 2. *Objeto del Impuesto.*

Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Artículo 3. *Configuración como Impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas.*

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto cedido parcialmente, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

2. El alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será el previsto en el artículo 38 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

3. El cálculo de la cuota líquida autonómica se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y, en su caso, en la normativa dictada por la respectiva Comunidad Autónoma. En el caso de que las Comunidades Autónomas no hayan asumido o ejercido las competencias normativas sobre este impuesto, la cuota líquida se exigirá de acuerdo con la tarifa complementaria y las deducciones establecidas por el Estado.

Artículo 4. *Ámbito de aplicación.*

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

3. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley.

Artículo 5. *Tratados y Convenios.*

Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internaciona-

les que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

TÍTULO I

Sujeción al Impuesto: aspectos materiales, personales y temporales

CAPÍTULO I

Hecho imponible y rentas exentas

Artículo 6. *Hecho imponible.*

1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.

2. Componen la renta del contribuyente:

- Los rendimientos del trabajo.
- Los rendimientos del capital.
- Los rendimientos de las actividades económicas.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

3. A efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro.

4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

5. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.

Artículo 7. *Rentas exentas.*

Estarán exentas las siguientes rentas:

a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo.

b) Las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana, reguladas en el Real Decreto-ley 9/1993, de 28 de mayo.

c) Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil, 1936/1939, ya sea por el régimen de clases pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto.

d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.ª del apartado 2 del artículo 30 de esta Ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre.

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la eje-

cución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.

f) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

g) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquéllas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.

h) Las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales.

i) Las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores, sea en la modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, incluido el acogimiento en la ejecución de la medida judicial de convivencia del menor con persona o familia previsto en la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores.

Igualmente estarán exentas las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento o mayores de 65 años para financiar su estancia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples.

j) Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Asimismo estarán exentas, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

k) Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial.

l) Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias.

m) Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

n) Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, con el límite de 12.020 euros, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.

El límite establecido en el párrafo anterior no se aplicará en el caso de prestaciones por desempleo percibidas por trabajadores que sean personas con discapacidad que se conviertan en trabajadores autónomos, en los términos del artículo 31 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

La exención prevista en el párrafo primero estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo.

ñ) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

o) Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

q) Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

r) Las prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos.

s) Las ayudas económicas reguladas en el artículo 2 de la Ley 14/2002, de 5 de junio.

t) Las derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura cuando cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual, regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica.

u) Las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía.

v) Las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático a que se refiere la disposición adicional tercera de esta Ley.

w) Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a las que se refiere el artículo 53 de esta Ley, así como los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos a que se refiere la disposición adicional decimoctava de esta Ley, hasta un importe máximo anual conjunto de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples.

x) Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

y) Los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de esta Ley, con el límite de 1.500 euros anuales.

Esta exención no se aplicará a los dividendos y beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, ni a los procedentes de valores o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos. En el caso de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, el plazo será de un año.

CAPÍTULO II

Contribuyentes

Artículo 8. *Contribuyentes.*

1. Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.

2. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

3. No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.ª del Título X de esta Ley.

Artículo 9. *Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.*

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

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

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.

Artículo 10. *Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero.*

1. A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.

b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

2. No será de aplicación lo dispuesto en este artículo:

a) Cuando las personas a que se refiere no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en aquél.

b) En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el apartado 1 de este artículo.

Artículo 11. *Individualización de rentas.*

1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

2. Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción.

No obstante, las prestaciones a que se refiere el artículo 17.2 a) de esta Ley se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.

3. Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos.

4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

CAPÍTULO III

Período impositivo, devengo del Impuesto e imputación temporal

Artículo 12. *Regla general.*

1. El período impositivo será el año natural.

2. El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente.

Artículo 13. *Período impositivo inferior al año natural.*

1. El período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre.

2. En tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento.

Artículo 14. *Imputación temporal.*

1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

2. Reglas especiales.

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.