



UNA VISIÓN JURISPRUDENCIAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado

Doctor en Derecho y Vicepresidente de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España

Prólogo

Gabriel Casado Ollero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Abogado*

REUS
EDITORIAL

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TÍTULOS PUBLICADOS

- Igualdad y perspectiva de género en el Derecho de la Hacienda pública,** *Marcos Iglesias Caridad* (2017).
- La fiscalidad de los espacios naturales protegidos,** *Ángel Moreno Inocencio* (2018).
- Los límites de la potestad de comprobación tributaria,** *Sabina de Miguel Arias* (2019).
- La problemática tributaria de la interposición de sociedades en la realización de actividades profesionales,** *Olga Carreras Manero* (2019).
- Los límites de la potestad de comprobación tributaria,** *Sabina Elisabet de Miguel Arias* (2019).
- La asistencia internacional en la recaudación tributaria,** *Alma Delia Virto Aguilar* (2020).
- Las tarifas como instrumentos de financiación de los servicios aeroportuarios en el Derecho español,** *Ricardo Jesús Navarro Gómez* (2020).
- La tasación pericial contradictoria Cuestiones generales y aspectos sustantivos,** *Joaquín Álvarez Martínez* (2021).
- La simplificación de la imposición sobre la renta,** *José María Lago Montero* (2021).
- El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana Análisis crítico y propuestas de reforma,** *Álvaro Jesús del Blanco García y Belén García Carretero* (2021):
- Una visión jurisprudencial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,** *Antonio Martínez Lafuente* (2021).

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Director: JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza

**UNA VISIÓN
JURISPRUDENCIAL DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado

Doctor en Derecho y Vicepresidente de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España

Prólogo

Gabriel Casado Ollero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Abogado*

REUS
EDITORIAL

Madrid, 2021

© Editorial Reus, S. A.
C/ Rafael Calvo, 18, 2º C – 28010 Madrid
Teléfonos (34) 91 521 36 19 – (34) 91 522 30 54
Fax: (34) 91 445 11 26
reus@editorialreus.es
www.editorialreus.es

1.ª edición REUS, S.A. (2021)
ISBN: 978-84-290-2547-7
Depósito Legal: M 26054-2021
Diseño de portada: María Lapor
Impreso en España
Printed in Spain

Imprime: Talleres Editoriales Cometa, S. A.
Ctra. Castellón, km 3,400 – 50013 Zaragoza

Ni Editorial Reus ni sus directores de colección responden del contenido de los textos impresos, cuya originalidad garantizan sus propios autores. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización expresa de Editorial Reus, salvo excepción prevista por la ley. Fotocopiar o reproducir ilegalmente la presente obra es un delito castigado con cárcel en el vigente Código penal español.

PRÓLOGO

1. Este nuevo libro del Profesor Antonio Martínez Lafuente es lo que su título anuncia: una visión jurisprudencial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Lo que en él selecciona, ordena y, en lo menester, comenta el autor es la más reciente doctrina jurisprudencial del Impuesto; es decir, la jurisprudencia, *lato sensu*, producida básicamente durante el último quinquenio de vigencia de su normativa legal y reglamentaria. De ahí que el Impuesto sobre la Renta del que trata esta obra sea el IRPF resultante de la última de sus leyes reguladoras, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre que, ciertamente, no difiere en exceso de la aprobada por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. Circunstancia esta que retrotrae, hasta esa fecha, el horizonte temporal de los problemas que ha venido suscitando la interpretación del actual Impuesto y las controversias y litigios surgidos con su aplicación.

Claro que ello no es óbice, naturalmente, para que en su recorrido se tenga en cuenta la regulación legal o reglamentaria del IRPF que proceda, acudiendo el autor a ella por resultar aplicable *ratione temporis* a los hechos enjuiciados o a las cuestiones resueltas, o por estimarlo necesario para presentar la doctrina jurisprudencial correspondiente. Tal sucede, entre otras muchas, con la establecida sobre las rentas irregulares a la que más adelante pretendemos volver.

2. Se desprende de lo anterior que este libro no aspira a realizar un completo y sistematizado estudio de los criterios de interpretación y aplicación judicial del IRPF a lo largo de la historia legal comenzada con la Ley 44/1978, de 8 de septiembre; criterios que bien pudieran vertebrarse

en torno al objeto (la renta) y al sujeto del Impuesto, ámbito de sujeción (gravado y exento), elementos estructurales, obligaciones materiales y formales (de los perceptores de la renta gravada y de los terceros ajenos a ella), procedimientos de gestión (liquidadora y recaudatoria) y de revisión (administrativa y judicial) y, en fin, a la variada tipología de relaciones jurídicas nacidas de todos ellos.

Semejante estudio jurisprudencial apegado a la trayectoria legal del IRPF tal vez ya esté proyectado o en ejecución pero, en lo que conozco, todavía no existe. De ser así, esta tarea, al igual que la acometida hace cincuenta años por Alfonso Gota Losada en su monumental *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, no parece que esté al alcance de cualquiera pero quizás sea ya el momento de afrontarla.

3. A este propósito, huelga advertir que el Doctor Martínez Lafuente, Abogado del Estado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario acumula, de una parte, probados saberes sobre la historia y el presente del sistema tributario español, de algunas de cuyas principales figuras es un reconocido e indiscutible especialista; y, de otra, una dilatada experiencia en el ejercicio profesional y un conocimiento cabal y de propia mano del funcionamiento del sistema fiscal en la realidad social en la que se aplica; cualidades todas ellas imprescindibles para acometer con garantía de éxito un ambicioso análisis jurisprudencial de la imposición sobre la renta de las personas físicas, de estas o similares características. O, en su defecto, para dirigirlo o coordinarlo, acaso nada mejor que desde la propia y excelsa Institución Académica de la que hace años es vicepresidente: la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España.

4. De momento, lo que el autor se dispuso a compartir en estas páginas es una mirada o un repaso personal al IRPF, ajustado a los principales o más recurrentes problemas que los Tribunales ordinarios, sobre todo, Tribunal Supremo y Audiencia Nacional, tuvieron la oportunidad de conocer y enjuiciar en los últimos años de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, modificada sin desmayo desde pocos meses después de su promulgación hasta la Ley 11/2021, de 9 de julio, la más próxima de las sedicentes leyes de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

En definitiva, lo ofrecido en el libro que amablemente Antonio Martínez Lafuente me confía presentar es una visión panorámica y, en ocasiones, detallada, de la más reciente aplicación judicial del Impuesto sobre la Renta. Visión que no es dogmática, conceptual o de fondo, ni pretende parecerlo, sino práctica y de proximidad; es decir, anclada en la cotidiana y diversificada realidad jurisprudencial del IRPF que el autor, dejando

hablar sin interpolaciones al Tribunal, por lo general, sin controvertir sus resoluciones, debió esforzarse en seleccionar y acotar en los once bloques temáticos que dan nombre a los apartados y epígrafes de la obra.

5. El índice de materias permite, qué duda cabe, la inmediata localización tanto de las que se abordan como, por exclusión, de las que se omiten; y, por lo mismo, siendo este un libro de consulta, parece aconsejable acompañarlo de otro índice o apéndice de las resoluciones judiciales analizadas en el texto, identificándolas con el número del recurso que resuelven o quizás con el identificador europeo de jurisprudencia (ECLI) que, como tantas otras innovaciones en curso, terminará generalizándose.

6. A partir de la STC 134/1996 y todavía hoy, la doctrina constitucional acostumbra a referirse al IRPF presentándolo, sin más, como una *«figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 C.E. (...); [se] trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 C.E.) y de solidaridad (art. 138.1 C.E.) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, FJ 4º) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 C.E.)»* (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9.º; seguida de las SSTC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6º; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7º; 108/2004, de 30 de junio, FJ 8º; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7º; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6º; 19/2012, de 15 de febrero; 73/2017, de 8 de junio, FJ 3º, entre otras).

El Tribunal Supremo no se prodiga, sin embargo, en invocar esta doctrina constitucional de la que sólo en un puñado de ocasiones deja constancia con referencias casi siempre indirectas [Véanse las SSTS de 30 de octubre de 2008, rec. 877/2006; dos de 9 de diciembre de 2009, rec. 4282/2004 y 4539/2004; de 21 de enero de 2010, rec. 4278/2004; de 8 de junio de 2011, rec. 10925/2004; de 28 de junio de 2013, rec. 3247/2010 y de 19 de febrero de 2014, rec. 4520/2011).

Por su parte, el Profesor Martínez Lafuente no contradice la entusiasta caracterización del IRPF que efectúa el Tribunal Constitucional, por lo demás, sin mayores consecuencias como se verá, sino que inicia el análisis jurisprudencial dándola por sentada, por compartirla o probablemente por entender estéril o inconducente fatigarse en cuestionarla: *«Cualquier aproximación que se realice al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pone de relieve que estamos en presencia del eje básico y fundamental del Sistema Tributario español y en el que se plasma*

con todo su especial impacto el principio constitucional de capacidad económica (...)).».

7. Dentro de la inabarcable casuística del IRPF me propongo anotar algunas de las cuestiones de las que el autor rinde cuenta con más precisión o desarrollo, atendiendo a la complejidad de su regulación y a la abultada litigiosidad que, como la sombra al cuerpo, inexorablemente la acompaña.

Siguiendo el hilo conductor del libro, empezamos con las tres siguientes: la abigarrada lista de exenciones, algunas sólo en apariencia, que se agrupan en el artículo 7 de la Ley 35/2006 (apartado II); el encadenamiento de reglas especiales de imputación temporal que «*excepcionan o matizan*» (STS de 25 de noviembre de 2015, n.º 364/2014, FJ 5º) o que, más que excepcionar, «*precisan o puntualizan ante determinadas circunstancias*» (STS n.º 1089/2018, de 26 de junio, rec. 1180/2017, FJ 2º) la regla general del artículo 14 [uno de los preceptos afectados por la Ley 11/2021, de 9 de julio] y de los correspondientes del Reglamento, al establecer los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos (apartado III); es decir, los componentes positivos y negativos que determinan la renta legal y que, tratándose de la derivada de actividades económicas, coinciden con los de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades; figura impositiva esta que, ciñéndose a los gastos deducibles, también mereció la atención del autor en una reciente obra de propósito y estructura similar al de esta que presentamos.

Por último, la regulación de los que el legislador *considera* (artículo 17.1 de la Ley) rendimientos íntegros del trabajo, seguidos del elenco de prestaciones, retribuciones, pensiones, becas, cantidades recibidas y derechos de contenido económico que «*en todo caso, tendrán la consideración*» (artículo 17.2) de tales (apartado IV).

8. El esclarecimiento y mejora del tratamiento legal y reglamentario de las tres referidas materias tal vez contribuiría significativamente a la quimérica simplificación de la imposición personal sobre la renta, infructuosamente reclamada desde hace años por la doctrina académica. Valga citar, como muestra, las reflexiones y propuestas de A. Cubero Truyo (1997, 2013 y 2018); I. Ibáñez García (1999); J.J. Ferreiro Lapatz (2006); F. Adame (2012); F. García Berro (2013, 2017 y 2019); L. Malvárez y S. Ramírez (2014); P. Chico de la Cámara (2019); J. Álvarez Martínez (2019); J. M.ª. Lago Montero (2021), entre otros.

9. No podía pasar por alto esta obra la doctrina jurisprudencial sobre las rentas irregulares (apartado IX), es decir, los rendimientos con «*un*

período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, (...) se imputen en un único período impositivo» (artículos 18.2 y 32.1 Ley 35/2006 y artículos 12 y 26 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del IRPF).

Y ello por el interés que habitualmente despierta el régimen fiscal de las rentas irregulares cuyo más remoto, aunque dudoso, antecedente se sitúa respecto de las explotaciones forestales en el artículo 12.3 de la *Contribución General sobre la Renta* creada por la Ley de 20 de diciembre de 1932.

Advierte el autor que su regulación en la Ley 35/2006 «no ha variado si se toman como punto de referencia las diversas leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Y refiriéndose a las soluciones legales arbitradas para corregir la progresividad del IRPF y, con ello, la sobreimposición de tales rentas admite, en términos de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de enero de 2010 [que desestima el recurso de un ex Presidente del Tribunal Constitucional sobre la tributación de una «pensión indemnizatoria por el cese en el desempeño de su cargo», confirmada en casación por la STS de 13 de julio de 2011, rec. 213/2010] que «quizás donde mejor se ajustó la corrección que nos ocupa, fue en la Ley 18/1991, de 6 de junio, en cuyo artículo 64 se dividía el importe por el número de años comprendidos en el período en que se hubieran generado, contados de fecha a fecha, y tomando el período de cinco años en los casos en que este no fuera exactamente conocido».

«Fue la posterior Ley 40/1998 la que cambió la forma de determinación del rendimiento irregular por un sistema de reducción porcentual, ya que —agrega, indulgente, el TSJ de Madrid— resultaba más fácil de aplicar en la gestión del impuesto (...)» (SSTSJ de Madrid de 22 de enero de 2010, FJ 7º; y, entre las últimas, la nº 1140/2019, de 25 de noviembre, FJ 4º; confirmada en casación por la STS nº 646/2021, de 6 de mayo).

Pero cuesta creer que la supuesta y, a todas luces, inexistente *facilidad* en la gestión del Impuesto baste para prescindir de la imputación anualizada de los rendimientos irregulares atendiendo a su periodo de generación (Véanse, entre otras, las opiniones de J. Lasarte y G. Casado, 1980; E. Sanz Gadea, 1996; R. Galán Sánchez, 2000; M. Villar Ezcurra, 2000; J.J. Martos García, 2014; A. Sanz Clavijo, 2019; P. Chico de la Cámara, 2019; J.M^a. Lago Montero, 2021).

Y desde luego no cabe pretender que la *comodidad* de la Administración gestora pueda prevalecer sobre las exigencias constitucionales «tanto

de justicia tributaria como de capacidad económica» que debieran obligar al legislador fiscal, por ancha que sea su libertad de configuración, a corregir los efectos de la progresividad para evitar que el régimen de tributación de las rentas irregulares resulte arbitrario, por «irritante e injustificable».

Pese a la doctrina constitucional que se dirá, la aplicación a la renta irregular de una única reducción porcentual con independencia del número de años («*superior a dos*») de su período de generación, «*supone un desafío a la equidad contributiva al no respetar la igualdad en la contribución a las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica de cada cual (arts. 14 y 31.1, ambos CE)*», en los términos en que razonaba, *mutatis mutandis*, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en el Auto de 10 de octubre de 2008, planteando la cuestión de inconstitucionalidad inadmitida por el ATC 245/2009, de 29 de septiembre, que más adelante se referirá.

10. El Tribunal Supremo ha examinado el tratamiento de las rentas irregulares en la Ley 35/2006 desde la perspectiva de la legalidad ordinaria, única en la que podía hacerlo, en un grupo de Sentencias encabezado por la n° 429/2018, de 19 de marzo, rec. 2070/2017, Ponente, D. Francisco José Navarro Sanchís (siendo la última la n° 28/2021, de 20 de enero), declarando que «*el motivo que justifica la reducción fiscal reconocida, desde la ley del IRPF de 1978, reside en la necesidad, tanto de justicia tributaria como de capacidad económica, de mitigar los efectos de la progresividad sobre rentas que tributan íntegramente en un solo ejercicio pero que han sido obtenidas en contraprestación de trabajos o servicios realizados en periodos de tiempo mayores, al menos de dos años conforme a la ley vigente*».

De manera que la razón, tanto de la aplicación de la reducción como la de su exclusión, «*debe ser comprendida en presencia de esa misma finalidad (...). En suma, en la aplicación de la excepción a la reducción, la Administración y los Tribunales de justicia habrán de ser especialmente cautos, a fin de evitar que, por una interpretación exacerbada de tales notas de habitualidad o regularidad, queden privados los contribuyentes de un derecho que la ley les reconoce (...)*» (FJ 2°); debiendo por ello «*evitarse el riesgo de emplear un concepto restringido en la apreciación de la regla y otro expansivo cuando se trata de integrar los casos en la excepción a dicha regla. En otras palabras, la excepción no debe predominar sobre la regla, haciéndola inviable o dificultando su aplicación*» (FJ 3°).

11. Tratando de los rendimientos de los abogados, después de concretar los conceptos jurídicos indeterminados de *habitualidad* y *regularidad*

del artículo 32.1 Ley 35/2006, la jurisprudencia que se reseña establece como primera conclusión que *«los rendimientos percibidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un solo periodo fiscal, deben entenderse, a los efectos de su incardinación en el artículo 32.1, párrafo primero, de la ley del IRPF, como generados en un periodo superior a los dos años»*.

La segunda de las cuestiones interpretativas que suscita el artículo 32.1, tercer párrafo, de la Ley 35/2006 *«es la de si para determinar la exclusión de los rendimientos que, aun referidos a periodos de generación superiores a los dos años, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos, ha de considerarse la profesión, actividad o sector a que pertenezca el sujeto pasivo o, por el contrario, debe estarse a la índole de los ingresos propios de cada contribuyente»*.

Respecto de ella, la STS nº 429/2018, de 19 de marzo, razona del modo que sigue:

«Es cierto que la redacción del precepto es confusa, incluso gramaticalmente, pues parece sugerir que los ingresos los obtiene la actividad y no la persona natural que los genera y percibe, pero al margen de tal indicación anecdótica, hemos de atenernos a los rendimientos del propio contribuyente regularizado, no a los reales o supuestos referidos de forma abstracta a toda una profesión liberal: en primer lugar, porque el beneficiario de la reducción o quien por aplicación del precepto puede ser excluido de ella no es la colectividad de los abogados, sino cada uno de ellos individualmente tenido en cuenta, pues ha de estarse a las características de su concreto ejercicio profesional, a la específica actividad en que se concreta y las notas distintivas de los rendimientos que obtiene y que pueden revestir muy diversas formas y modalidades; en segundo lugar y en íntima conexión con lo anterior, porque no existe una unívoca, homogénea y genuina profesión de abogado que se materialice en determinadas actividades y rendimientos consecuentes con exclusión de otras. En tal sentido, nos resulta aventurada la afirmación sostenida por el TEAR de Madrid de que "...para determinar si estamos ante un supuesto al que se le aplica la excepción de la reducción, debe atenderse a la actividad que desarrolla el interesado, y al respecto es evidente que el ejercicio de la actividad de la abogacía, tal y como indica la Administración, da lugar a la existencia de rendimientos derivados de la asistencia jurídica en procedimientos judiciales que se alargan en el tiempo. Criterio que este Tribunal comparte...".

Tal interpretación refleja una concepción restrictiva de la profesión de abogado, centrada en la actividad procesal o de asistencia jurídica en litigios y da por supuesta, sin ningún razonamiento ni prueba, una verdad axiomática que no cabe compartir, pues sugiere la configuración de tales actividades o prestaciones

como las únicas o, al menos, las más características o genuinas de la profesión, excluyendo otras posibles. Por ello es imprescindible que, para aplicar la excepción del párrafo tercero del tan reiterado artículo 32.1 LIRPF, deba atenderse a la singular situación personal del contribuyente sometido a regularización, a la índole concreta de su actividad (defensa en juicio, asesoramiento, consulta, arbitraje, asistencia a órganos de administración mercantil, etc.) y a la naturaleza de los rendimientos obtenidos en su ejercicio, con respecto a los cuales se pueda precisar cuáles son los regular o habitualmente obtenidos.

La interpretación de tal excepción, por tanto, ha de hacerse por referencia a los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo, único en quien se manifiestan las notas de regularidad o habitualidad, no atendiendo a lo que, real o supuestamente, sean las características del sector o profesión de que se trate» (FJ 3º).

Con el relato de tales antecedentes se entiende mejor la respuesta del Tribunal Supremo a la cuestión de interés casacional suscitada por la Sección de Admisión y que la obra que presentamos reproduce de la mano de la STS nº 783/2019, de 6 de junio, una de las que replica la doctrina inicial de la nº 429/2018, de 19 de marzo.

12. Sin embargo, desde la perspectiva de la legalidad constitucional, el Tribunal Constitucional se ha mostrado más complaciente con el legislador fiscal o, si se prefiere, menos generoso que el Tribunal Supremo en proyectar sobre el IRPF las exigencias «*tanto de justicia tributaria como de capacidad económica*»; principios estos, junto al resto de los tributarios, cuyo tratamiento jurisprudencial también ha sido recientemente estudiado por el Profesor Martínez Lafuente.

Como muestra de lo que se dice baste citar, por su orden, la STC 46/2000, de 17 de febrero, Ponente: Vicente Conde Martín de Hijas, que estima la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana respecto del artículo 27.6.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en la redacción que le dio el artículo 84.1 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989); el ATC 245/2009, de 29 de septiembre, que inadmite la cuestión núm. 8915-2008 elevada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía; y, más tarde, la STC 19/2012, de 15 de febrero, Ponente: Elisa Pérez Vera, dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 1046-1999, contra la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que profundizó, consolidándola, la configuración dual del IRPF [véanse, entre otros, los trabajos de E. Ortiz Calle, «*La dualización*

del Impuesto sobre las renta de las personas físicas: concepción sintética del gravamen versus impuesto dual», 2008, y de J.J. Martos García, IRPF dual análisis constitucional e incongruencias del Tribunal Constitucional, 2014].

13. No cuesta comprobar que el Tribunal Constitucional, al tiempo que no duda en proclamar, en abstracto, su idílica caracterización del IRPF [*«desde un punto de vista genérico, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo personal llamado a gravar la renta de cada uno de los sujetos pasivos, estando sometido no solo al principio constitucional de igualdad (artículo 14 CE), sino también a los de generalidad, capacidad y progresividad que, en el ámbito específicamente tributario, concretan y particularizan aquella genérica interdicción del trato discriminatorio (SSTC 209/1988, de 10 de noviembre, 7 y 134/1996, de 22 de julio, F. 6 a), no es posible desconocer que es a través de este Impuesto como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario, según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE (...)*» (STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6°)], acto seguido no titubea en descreer de ella *«desde una, perspectiva más, particular [considerando que] en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el Impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria, o, con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (...)*» (STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6°).

14. Por si alguna duda hubiera, la despeja el ATC 245/2009 que, junto a la anterior STC 46/2000, sirven de base de sustentación a la STC 19/2012, de 15 de febrero, que se expresa como sigue:

«(...) de la evolución legislativa que ha experimentado el impuesto sobre la renta de las personas físicas a lo largo de estos últimos treinta años, se puede extraer una clara conclusión: cada norma reguladora del impuesto (...) representa una opción legislativa diferente coonestada con el uso del tributo por el Gobierno y el Parlamento de cada momento temporal, como un instrumento al servicio, no ya de una política recaudatoria, sino de una concreta política económica y social (...). Cada norma reguladora del impuesto (...) —se insiste, por las dudas— representa, entonces, una opción legislativa diferente respecto de

ÍNDICE

PRÓLOGO	5
I. INTRODUCCIÓN	19
II. LAS EXENCIONES	21
1) Actos de terrorismo	22
2) Indemnización por responsabilidad civil	23
3) Indemnización por despido o cese del trabajador	23
A. Personal de Alta Dirección.....	24
B. Indemnizaciones sujetas.....	25
4) Prestación por maternidad	27
5) Trabajos realizados en el extranjero	28
A. Los destinatarios del trabajo	30
B. Los trabajos esporádicos	31
C. La pertenencia al Consejo de Administración.....	32
6) La transmisión de la vivienda y su reinversión	33
7) La transmisión de la vivienda por mayores de 65 años.....	36
III. IMPUTACIÓN TEMPORAL	41
1) Regulación.....	41
2) Devengo y exigibilidad.....	43
3) En el pago de pensiones públicas	47
4) Ayudas laborales.....	47
5) En la expropiación forzosa.....	49
IV. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO	51
1) Reducción aplicable a personas con discapacidad.....	51
2) Atrasos de pensiones.....	52

3) Planes de pensiones.....	53
A. Renovación.....	53
B. Rescate.....	54
4) Pensiones compensatorias.....	55
5) Retenciones a cuenta.....	56
6) Las dietas y su prueba.....	58
7) El uso de vehículos.....	59
V. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO.....	63
VI. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO.....	65
1) Reducción del capital social.....	65
2) Reparto de reservas.....	68
3) Préstamos participativos.....	69
4) Derechos de imagen.....	71
VII. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	75
1) Los elementos patrimoniales efectos.....	75
2) Las ayudas de la PAC.....	78
VIII. OPERACIONES VINCULADAS.....	81
1) Sobre los empleados.....	85
2) El ajuste secundario.....	86
IX. LAS RENTAS IRREGULARES.....	89
1) Fundamento.....	90
2) La actuación de los Abogados.....	91
3) Cese del socio de un despacho.....	92
4) Incentivos a la jubilación de funcionarios públicos.....	93
5) <i>Stock options</i>	95
A. Normativa a aplicar.....	95
B. Se consideran rendimientos irregulares.....	96
X. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES.....	99
1) Opción de compra.....	102
2) Actuaciones urbanizadoras.....	107
3) El valor real o de mercado.....	109
A. Acciones y participaciones.....	110
a) Eficacia del documento privado.....	110
b) Autocartera.....	111
c) Acciones liberadas.....	112
d) Escisión.....	113
e) En la disolución social.....	113
B) Préstamos.....	114
4) Los intereses indemnizatorios.....	115

5) Imputación temporal.....	116
6) La condena en costas.....	118
XI. GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS	119
1) Fundamento.....	120
2) Prueba.....	121
A. La justificación	122
B. Especial referencia al préstamo.....	123
C. La prueba en el ámbito penal	124
3) El descubrimiento de dinero.....	125
APÉNDICE BIBLIOGRÁFICO.....	127
APÉNDICE NORMATIVO	131

El estudio se presenta bajo el título de «Una visión Jurisprudencial del Impuesto sobre la Renta de Las Personas Físicas», es un conjunto de reflexiones de los Tribunales de Justicia sobre el citado Impuesto que tiene su regulación en la Ley 35/2006 de 28 de noviembre y que recoge el acarreo de normativa anterior. Con arreglo al índice que el autor nos ofrece se pasa revista a las principales cuestiones como son, los supuestos de exención, las rentas irregulares, los incrementos no justificados de patrimonio así como la problemática de la imputación temporal.

Asimismo se da cuenta de lo expuesto por los Tribunales de Justicia sobre los rendimientos del trabajo y del capital mobiliario, con especial mención del reparto de reservas, de la reducción del capital social y de los préstamos participativos; también se examina lo correspondiente a las operaciones vinculadas, con especial mención del ajuste secundario y de las rentas irregulares.

La obra que se presenta cuenta además con un apéndice doctrinal y normativo, así como con un amplio prólogo del Profesor Casado Ollero.

Antonio Martínez Lafuente, Licenciado en Derecho con Premio Extraordinario por la Universidad de Valencia, Abogado del Estado, Doctor en Derecho y Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Autor de diversas monografías sobre la disciplina e impulsor de los estudios sobre Derecho europeo a través de la dirección de la Revista *Noticias de la Unión Europea* (1985-2012); es Vicepresidente Primero de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, fue galardonado con la Encomienda de Número de la Orden de Isabel La Católica y con la Gran Cruz de San Raimundo de Peñafort.