

---

# Fiscalitat directa

---

PID\_00250809

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

---

Temps mínim de dedicació recomanat: 4 hores

---





# Índex

<b>1. Impost sobre la renda de les persones físiques.....</b>	<b>5</b>
1.1. Activitat 1.1.1 .....	5
1.2. Activitat 1.1.2 .....	8
1.3. Activitat 1.1.3 .....	13
1.4. Activitat 1.1.4 .....	16
<b>2. Impost sobre societats.....</b>	<b>19</b>
2.1. Activitat 1.2.1 .....	19
2.2. Activitat 1.2.2 .....	21
2.3. Activitat 1.2.3 .....	24
2.4. Activitat 1.2.4 .....	27
<b>3. Impost sobre successions i donacions.....</b>	<b>29</b>
3.1. Activitat 1.3.1 .....	29
3.2. Activitat 1.3.2 .....	31
3.3. Activitat 1.3.3 .....	33
<b>4. Impost sobre el patrimoni.....</b>	<b>36</b>
4.1. Activitat 1.4.1. ....	36
4.2. Activitat 1.4.2. ....	39



# 1. Impost sobre la renda de les persones físiques

## 1.1. Activitat 1.1.1

### ENUNCIAT

En l'exercici 2017, la situació econòmica del matrimoni format pel Sr. Rodríguez i la Sra. García ha estat la següent:

- El Sr. Rodríguez ha obtingut 80.000 euros de rendiments íntegres del treball, les cotitzacions a la Seguretat Social han estat de 8.000 euros i les retencions de l'IRPF, 10.500 euros. L'empresa ha posat a disposició del Sr. Rodríguez un vehicle per a fins particulars, que no és propietat de l'empresa, el valor de mercat del qual si fos nou seria de 18.000 euros. L'empresa ha fet una aportació de 500 euros al pla de pensions del Sr. Rodríguez i ell mateix ha aportat també a aquest pla 1.000 euros. L'import dels ingressos a compte per les rendes en espècie ha estat repercutit al Sr. Rodríguez. La Sra. García no obté rendiments del treball.
- El matrimoni té accions i diversos títols de deute pels quals obté en total 2.700 euros en concepte de rendiments de capital mobiliari (dividends i interessos).
- El Sr. Rodríguez és propietari d'un local comercial heretat del seu pare amb un valor cadastral de 90.000 euros revisat l'any 2000. El local ha estat llogat a una agència de viatges des de l'1 de gener fins al 30 de juny del 2017, per una renda mensual de 800 euros + 168 euros d'IVA. En concloure el contracte, també cobren a l'inquilí 1.000 euros d'indemnització pels desperfectes ocasionats al terra del local. Les despeses dels mesos que ha estat llogat l'immoble, assumits pel propietari, són de 3.000 euros (IBI, taxa d'escombraries, comunitat, amortització).
- El Sr. Rodríguez ha tingut també una pèrdua patrimonial de 1.500 euros per la venda d'una parcel·la rústica i ha obtingut una subvenció de l'ajuntament de 700 euros per a reparar la façana del local.

Tenint en compte que la Sra. García no treballa i amb prou feines obté rendes, determineu l'import de les bases liquidables en la modalitat de tributació (individual o conjunta) que resulti més avantatjosa per al matrimoni.

### RECURSOS:



Capacitat d'anàlisi



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Resolució de problemes



Treball autònom

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.

#### Normativa:

- Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels Impostos sobre Societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni.
- Reial Decret 439/2007, de 30 de març, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i es modifica el Reglament de Plans i Fons de Pensions.

#### Vincles d'interès:

- Agència Estatal d'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
- Tribunal Constitucional ([www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)): Jurisprudència constitucional.
- Consell General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

## SOLUCIÓ<sup>1</sup>

<sup>(1)</sup>L'opció més avantatjosa per al matrimoni és la tributació conjunta, ja que un dels cònjuges amb prou feines obté rendes. La Sra. García no té rendes del treball i només li correspon una part dels rendiments de capital mobiliari que deriven d'elements patrimonials de caràcter de guanys (art. 11.3 LIRPF). Per això, en optar per la tributació conjunta, el matrimoni es pot aplicar una reducció en la base imposable de 3.400 euros (art. 84.2.3º LIRPF).

A continuació anirem calculant les rendes que s'integren en la base imposable general i de l'estalvi (articles 45 i 46 LIRPF). En aquest cas, la base imposable general estarà formada per rendiments del treball, rendiments del capital immobiliari, imputacions de renda i guanys que no deriven de transmetre elements (subvenció façana). Per la seva banda, la base de l'estalvi estarà integrada per rendiments de capital mobiliari i pèrdues patrimonials (venda parcel·la rústica).

En els rendiments del treball que obté el Sr. Rodríguez s'inclouen tant rendes dineràries com en espècie. Entre les rendes dineràries, hem d'assenyalar el sou o salari íntegre de 80.000 euros (art. 17.1.a LIRPF). Com a rendes en espècie tenim l'aportació al pla de pensions que efectua l'empresari de 500 euros (art. 43.1.1º.e LIRPF) i el vehicle que l'empresa posa a la seva disposició, que es valora en 3.600 euros (20% de 18.000 euros, art. 43.1.1º.b

LIRPF). Atès que l'import dels ingressos a compte ha estat repercutit al Sr. Rodríguez no cal afegir-lo al valor de les rendes en espècie (art. 43.2 LIRPF). També hem d'aclarir que l'aportació al pla de pensions que fa el mateix Sr. Rodríguez no es considera renda del treball, ja que només tenen aquesta consideració les aportacions del promotor (art. 17.1.e LIRPF). Així, el rendiment íntegre del treball és: 80.000 (sou) + 500 (pla de pensions) + 3.600 (vehicle) = 84.100. El rendiment íntegre s'ha de minorar en l'import de les despeses deduïbles, que en aquest cas són 8.000 euros en concepte de cotitzacions a la Seguretat Social i 2.000 euros en concepte d'altres despeses (art. 19.2, lletres a i f, LIRPF), no tenint la consideració de despesa deduïble les retencions de l'IRPF, que s'apliquen sobre la quota líquida per a obtenir la quota diferencial (art. 79 LIRPF). Per tant, el rendiment net del treball que s'integra en la base imposable general és: 84.100 (rendiment íntegre) - 8.000 (Seguretat Social) - 2.000 (altres despeses) = 74.100 euros.

En la base imposable general, també s'hi inclouen els rendiments de capital immobiliari i les imputacions de renda que deriven del local comercial. El rendiment íntegre de capital immobiliari és l'import que per tots els conceptes ha de satisfer l'arrendatari, exclòs l'IVA (art. 22 LIRPF). Entre les despeses deduïbles s'inclouen tant les necessàries per a l'obtenció dels rendiments com la despesa d'amortització (art. 23.1 LIRPF). No procedeix en aquest cas la reducció del 60% ja que l'arrendament no es destina a habitatge (art. 23.2 LIRPF). En canvi, sí que procedeix una reducció del 30% sobre l'import de la indemnització, en ser una renda irregular (art. 23.3 LIRPF i 15.b RIRPF). Així, el rendiment íntegre és 4.800 (800 x 6) + 1.000 (indemnització) = 5.800; el rendiment net és 5.800 - 3.000 (despeses deduïbles) = 2.800, i el rendiment net reduït 2.800 - (30% de 1.000 euros d'indemnització) = 2.500 euros que s'integren a la base imposable general. La imputació de rendes, en ser un immoble amb un valor cadastral revisat fa més de deu anys, és el resultat d'aplicar el 2% sobre el valor cadastral, proporcionalment al temps en què el local està desocupat (6 mesos). Per tant, 90.000 x 2% = 1.800 / 12 x 6 = 900 euros en concepte d'imputació de rendes que s'integren a la base imposable general.

En la base imposable general, també hi hem d'incloure la subvenció de 700 euros per a reparar la façana del local, que constitueix un guany que no deriva de transmetre elements patrimonials (art. 33 i 45 LIRPF).

Així doncs, la base imposable general estarà formada per: 74.100 (treball) + 2.500 (capital immobiliari) + 900 (imputació) + 700 (guanys) = 78.200 euros. En aquest cas, la base imposable general pot ser objecte de dues reduccions per a obtenir la base liquidable general; primer, la reducció per tributació conjunta de 3.400 euros (art. 84.2.3º LIRPF) i, segon, la reducció per aportació a plans de pensions, incloent en aquest concepte tant les aportacions pròpies del Sr. Rodríguez com les aportacions de l'empresari que li han estat imputades en concepte de rendiments del treball (art. 51.1.1º LIRPF). D'aquesta manera, la base liquidable general (art. 50 LIRPF) és: 78.200 (base imposable) - 3.400 (tributació conjunta) - 1.500 (plans de pensions) = 73.300 euros.

La base imposable de l'estalvi (art. 46 LIRPF) estarà formada pels rendiments de capital mobiliari de 2.700 euros (art. 46.a LIRPF) i per la pèrdua patrimonial de 1.500 euros derivada de la transmissió de la parcel·la rústica (art. 46.b LIRPF). Aquesta pèrdua no es pot compensar amb el guany derivat de la subvenció de la façana, ja que pertanyen a bases imposables diferents, de manera que la pèrdua només es podrà compensar amb rendes de l'estalvi. D'aquesta manera, en no haver-hi guanys a la base de l'estalvi, hem d'analitzar si aquesta pèrdua pot ser objecte de compensació amb els rendiments de capital mobiliari (art. 49 LIRPF). Per a l'exercici 2016, el percentatge de compensació amb els rendiments de l'estalvi és del 15% (DA 12ª LIRPF). D'aquesta manera, es pot compensar la pèrdua amb una part dels rendiments (15% de 2.700 = 405). El resultat és 1.500 - 405 = 1.095. Això vol dir que continuarà quedant una pèrdua de 1.095 que es podrà compensar en els quatre exercicis següents (art. 49 LIRPF). La base imposable de l'estalvi després de la compensació és de 2.700 - 405 = 2.295 euros. La base liquidable de l'estalvi coincideix amb la base imposable en no haver-hi reduccions aplicables (art. 50.2 LIRPF).

En resum, en tributació conjunta, el resultat és una base liquidable general de 73.300 euros i una base liquidable de l'estalvi de 2.295 euros.

## PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ<sup>2</sup>

<sup>(2)</sup>1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

- 3) Qualificació tributària dels fets.
- 4) Determinació de la normativa aplicable.
- 5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.
- 6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

## 1.2. Activitat 1.1.2

### ENUNCIAT

Calculeu l'import del rendiment net del treball per integrar en la base imposable de l'IRPF del 2017 en els casos següents, raoneu la resposta i citeu els preceptes normatius aplicables:

a) El Sr. Álvarez percep 30.000 euros de salari, suporta una retenció de l'IRPF de 4.800 euros i unes cotitzacions a la Seguretat Social de 1.905 euros. Així mateix, l'empresa li abona unes dietes per a compensar les despeses per desplaçament dins del territori espanyol corresponents a tres dies, i ha pernoctat en municipi diferent del lloc de feina habitual i de la residència del perceptor: un total de 210 euros per despeses de manutenció, 200 euros del bitllet de tren (justificat mitjançant factura) i un total de 240 euros per despeses d'estada (justificat mitjançant factura). El Sr. Álvarez, així mateix, fa una aportació al seu pla de pensions de 1.500 euros.

b) La Sra. Gómez obté un salari de 4.000 euros, corresponent als tres primers mesos de l'any. La retenció de l'IRPF és de 450 euros i les cotitzacions a la Seguretat Social són de 254 euros. A l'abril és acomiadada i percep una indemnització de 6.000 euros, que és la quantitat establerta com a obligatòria per l'Estatut dels Treballadors. Durant cinc mesos, percep un total de 3.800 euros per prestació per desocupació. Al setembre troba una nova feina, que exigeix el trasllat de la seva residència habitual a un nou municipi. En els quatre últims mesos de l'any percep 6.500 euros de salari, la retenció de l'IRPF és de 850 euros i les cotitzacions a la Seguretat Social són de 412 euros. La Sra. Gómez abona 500 euros com a despeses de defensa jurídica per l'acomiadament i obté un guany de 600 euros per la venda de participacions d'un fons d'inversió.

### RECURSOS:

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.

Normativa:



Capacitat  
d'anàlisi



Comunicació  
escrita



Habilitats  
bàsiques  
d'informàtica  
tributària



Cerca  
d'informació



Resolució  
de  
problemes



Treball  
autònom



- Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels Impostos sobre Societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni.
- Reial Decret 439/2007, de 30 de març, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i es modifica el Reglament de Plans i Fons de Pensions.

Vincles d'interès:

- Agència Estatal d'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
- Tribunal Constitucional ([www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)): Jurisprudència constitucional.
- Consell General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

## SOLUCIÓ<sup>3</sup>

<sup>(3)</sup> a) L'art. 17 LIRPF, dedicat als rendiments íntegres del treball, estableix, en el seu apartat 1, que es consideraran rendiments íntegres del treball totes les contraprestacions o utilitats, sigui quina en sigui la denominació o naturalesa, dineràries o en espècie, que derivin, directament o indirectament, del treball personal o de la relació laboral o estatutària i no tinguin el caràcter de rendiments d'activitats econòmiques. S'inclouran, en particular, els sous i salaris. Per tant, els 30.000 euros de salari que percep el Sr. Álvarez constitueixen un rendiment íntegre del treball.

D'altra banda, l'enunciat indica que el Sr. Álvarez suporta una retenció de l'IRPF de 4.800 euros. Referent a això, cal tenir en compte que la retenció no és una despesa deduïble, sinó que es tracta d'un pagament a compte de l'impost. En conseqüència, no s'ha de restar dels ingressos íntegres del treball. En aquest sentit, l'art. 79 LIRPF, dedicat a la quota diferencial, disposa que aquesta és el resultat de minar la quota líquida total de l'impost (la suma de les quotes líquides, estatal i autonòmica) en una sèrie d'imports, entre els quals hi ha les retencions, els ingressos a compte i els pagaments fraccionats.

L'art. 17.1 LIRPF inclou entre els rendiments íntegres del treball les dietes i assignacions per a despeses de viatge, excepte els de locomoció i els normals de manutenció i estada en establiments d'hostaleria amb els límits que s'estableixin per reglament. De manera que cal acudir a l'art. 9 RIRPF per a conèixer quins són aquests límits.

L'art. 9.a.2 RIRPF estableix, en relació amb les assignacions per a despeses de locomoció, que s'exceptuen de gravamen les quantitats destinades per l'empresa a compensar les despeses de locomoció de la persona empleada o treballadora que es desplaci fora de la fàbrica, taller, oficina, o centre de treball, per realitzar la feina en un lloc diferent, en les condicions i imports següents:

a) Quan la persona empleada o treballadora utilitzi mitjans de transport públic, l'import de la despesa que es justifiqui mitjançant factura o document equivalent.

En el supòsit present, l'enunciat indica que l'empresa abona al Sr. Álvarez 200 euros del bitllet de tren (justificat mitjançant factura). Per tant, aquesta quantitat no es subjecta a gravamen i, per això, aquest import no s'inclou entre els rendiments íntegres del treball.

Així mateix, l'art. 9.a.3 RIRPF estableix, respecte de les assignacions per a despeses de manutenció i estada, que s'exceptuen de gravamen les quantitats destinades per l'empresa a compensar les despeses normals de manutenció i estada en restaurants, hotels i altres establiments d'hostaleria, meritades per despeses en un municipi diferent del lloc de feina habitual del percepcor i del que constitueixi la seva residència.

En concret, el precepte reglamentari assenyala que es consideren assignacions per a despeses normals de manutenció i estada en hotels, restaurants i altres establiments d'hostaleria exclusivament les següents: 1r Quan s'hagi pernoctat en un municipi diferent del lloc de feina habitual i del que constitueixi la residència del percepcor, les següents: Per despeses d'estada, els imports que es justifiquin.

Per tant, en el nostre cas, els 240 euros per despeses d'estada (justificats mitjançant factura) que l'empresa abona al Sr. Álvarez s'exceptuen de gravamen i, en conseqüència, no s'inclouen entre els rendiments íntegres del treball.

A més, l'art. 9.a.3 RIRPF disposa que es consideren assignacions per a despeses normals de manutenció i estada en hotels, restaurants i altres establiments d'hostaleria exclusivament les següents: 1r Quan s'hagi pernoctat en un municipi diferent del lloc de feina habitual i del que constitueixi la residència del percepcor, les següents: Per despeses de manutenció, 53,34 euros diaris, si corresponen a desplaçament dins del territori espanyol, o 91,35 euros diaris, si corresponen a desplaçaments a territori estranger.

En el nostre cas, l'enunciat indica que l'empresa abona al Sr. Álvarez unes dietes per a compensar les despeses per desplaçament dins del territori espanyol corresponents a tres dies, i ha pernoctat en municipi diferent del lloc de feina habitual i de la residència del percepcor, per un total de 210 euros per despeses de manutenció. Atès que el límit reglamentari és de 160,02 euros (53,34 x 3), aquesta quantitat no es subjectarà a gravamen, però la resta de l'import abonat per l'empresa (210 - 160,02 = 49,98 euros) sí que constitueix un rendiment íntegre del treball.

Finalment, l'enunciat assenyala que el Sr. Álvarez, així mateix, fa una aportació al seu pla de pensions de 1.500 euros. Referent a això, cal tenir en compte que l'aportació que fa el contribuïent al seu pla de pensions no constitueix una renda obtinguda, sinó una aplicació de renda. No estem davant d'una contribució de l'empresari al pla de pensions del treballador, que sí que seria un supòsit d'obtenció de renda sotmesa a gravamen. Ens trobem davant d'una aportació del treballador al seu pla de pensions, que no és cap tipus de rendiment del treball.

Referent a això, l'art. 51 LIRPF, dedicat a les reduccions per aportacions i contribucions a sistemes de previsió social, assenyala que podran reduir-se en la base imposable general les aportacions i contribucions a sistemes de previsió social: les aportacions fetes pels partícips a plans de pensions.

L'art. 19.1 LIRPF estableix que el rendiment net del treball és el resultat de disminuir el rendiment íntegre en l'import de les despeses deduïbles. Al seu torn, l'art. 19.2 LIRPF disposa que tenen la consideració de despeses deduïbles exclusivament les següents: a) Les cotitzacions a la Seguretat Social. f) En concepte d'altres despeses diferents de les anteriors, 2.000 euros anuals.

En el supòsit present, l'enunciat indica que el Sr. Álvarez suporta unes cotitzacions a la Seguretat Social de 1.905 euros. Per tant, el rendiment net del treball és de 26.144,98 euros (30.000 + 49,98 - 1.905 - 2.000).

Finalment, no s'ha d'aplicar la reducció dels rendiments nets del treball prevista en l'art. 20 LIRPF, ja que aquest rendiment net és superior a 14.450 euros.

b) Com ja s'ha assenyalat en el supòsit anterior, l'art. 17 LIRPF, dedicat als rendiments íntegres del treball, estableix, en el seu apartat 1, que es consideraran rendiments íntegres del treball totes les contraprestacions o utilitats, sigui quina en sigui la denominació o naturalesa, dineràries o en espècie, que derivin, directament o indirectament, del treball personal o de la relació laboral o estatutària i no tinguin el caràcter de rendiments d'activitats econòmiques. S'inclouran, en particular, els sous i salaris. De manera que els 4.000 euros de salari que percep la Sra. Gómez corresponen als tres primers mesos de l'any constitueixen un rendiment íntegre del treball.

L'enunciat també indica que la Sra. Gómez suporta una retenció de l'IRPF de 450 euros. Ja s'ha comentat en el supòsit anterior que la retenció no és una despesa deduïble, sinó

que es tracta d'un pagament a compte de l'impost i que, en conseqüència, no s'ha de restar dels ingressos íntegres del treball, sinó de la quota líquida total de l'impost, tal com disposa l'art. 79 LIRPF.

Quant a la indemnització de 6.000 euros que percep la Sra. Gómez per l'acomiadament, que és la quantitat establerta com a obligatòria per l'Estatut dels Treballadors, l'art. 7.e LIRPF assenyala que estaran exemptes les indemnitzacions per acomiadament o cessament de la persona treballadora, en la quantia establerta amb caràcter obligatori en l'Estatut dels Treballadors, en la seva normativa de desenvolupament o, si escau, en la normativa reguladora de l'execució de sentències, sense que es pugui considerar com a tal l'establerta en virtut de conveni, pacte o contracte. L'import de la indemnització exempta a què es refereix aquesta lletra té com a límit la quantitat de 180.000 euros. Per tant, en aquest supòsit, els 6.000 euros d'indemnització no s'inclouen en els rendiments íntegres del treball.

D'altra banda, l'enunciat indica que la Sra. Gómez, durant cinc mesos, percep un total de 3.800 euros per prestació per desocupació. La prestació contributiva per desocupació comprèn el pagament d'una quantitat econòmica mensual i l'ingrés pel Servei Públic d'Ocupació Estatal (SEPE) de les cotitzacions a la Seguretat Social. La cotització a la Seguretat Social s'efectua per les contingències comunes de jubilació, invalidesa permanent, mort i supervivència, incapacitat temporal, protecció a la família i assistència sanitària. No es cotitza per atur, accident de treball i malaltia professional, Fons de Garantia Salarial i Formació Professional.

La base de cotització a la Seguretat Social durant la percepció de la prestació per desocupació és la mateixa que la seva base reguladora, independentment dels límits que es puguin aplicar a la quantia mensual. Durant la prestació per atur el Servei Públic d'Ocupació Estatal ingressarà les cotitzacions a la Seguretat Social, i assumirà l'aportació empresarial i descomptarà de la quantia de la prestació l'aportació del treballador, qui assumeix el pagament del cent per cent de la quota que li correspongui.

Per tant, la prestació per desocupació inclou la prestació econòmica per desocupació total o parcial i l'abonament d'una part de la cotització a la Seguretat Social durant aquest període. D'altra banda, sobre la quantia de la prestació per desocupació, s'efectuen retencions destinades a l'IRPF.

En el nostre cas, com que l'enunciat diu que la Sra. Gómez percep un total de 3.800 euros per prestació per desocupació i no es faciliten les dades de cotització a la Seguretat Social ni de retenció de l'IRPF, cal entendre que es tracta de l'import corresponent després d'haver descomptat la cotització a la Seguretat Social. Pel que fa a la retenció de l'IRPF, no se'n faciliten dades, però, en qualsevol cas, com ja s'ha comentat, no és una despesa deduïble, sinó que es tracta d'un pagament a compte de l'impost.

Així mateix, l'enunciat assenyala que al setembre la Sra. Gómez va trobar una nova feina, que exigeix el trasllat de la residència habitual a un nou municipi i que en els quatre últims mesos de l'any percep 6.500 euros de salari, la retenció de l'IRPF és de 850 euros i les cotitzacions a la Seguretat Social són de 412 euros.

També s'indica en l'enunciat que la Sra. Gómez abona 500 euros com a despeses de defensa jurídica per l'acomiadament. Referent a això, cal tenir en compte que l'art. 19.2.e LIRPF estableix la deduïbilitat de les despeses de defensa jurídica derivades directament de litigis suscitats en la relació de la persona contribuent amb la persona de la qual percep els rendiments, amb el límit de 300 euros anuals. En conseqüència, la Sra. Gómez només es pot deduir 300 euros en concepte de despeses de defensa jurídica per l'acomiadament.

En relació amb el guany de 600 euros per la venda de participacions d'un fons d'inversió, no ens trobem davant un rendiment del treball, sinó davant un guany patrimonial. Segons disposa l'art. 33.1 LIRPF, són guanys i pèrdues patrimonials les variacions en el valor del patrimoni de la persona contribuent que es posin de manifest en ocasió de qualsevol alteració en la seva composició, tret que per aquesta Llei es qualifiquin com a rendiments.

Respecte a les despeses deduïbles, com ja s'ha assenyalat en el supòsit anterior, l'art. 19.2 LIRPF disposa que tenen la consideració de despeses deduïbles exclusivament les següents: a) Les cotitzacions a la Seguretat Social. f) En concepte d'altres despeses diferents de les anteriors, 2.000 euros anuals.

A més, s'afegeix que tractant-se de contribuents desocupats inscrits en l'oficina d'ocupació que acceptin un lloc de treball que exigeixi el trasllat de la residència habitual a un nou municipi, en les condicions que es determinin, s'incrementarà aquesta quantia, en el període impositiu en què es produeixi el canvi de residència i en el següent, en 2.000 euros anuals addicionals.

En conclusió, el rendiment net del treball de la Sra. Gómez és de 9.334 euros (4.000 + 3.800 + 6500 - 254 - 412 - 300 - 2.000 - 2.000).

Finalment, cal tenir en compte que l'art. 20 LIRPF, dedicat a la reducció per obtenció de rendiments del treball, estableix que els contribuents amb rendiments nets del treball inferiors a 14.450 euros sempre que no tinguin rendes, excloses les exemptes, diferents de les del treball superiors a 6.500 euros, minoren el rendiment net del treball en les quanties següents:

a) Contribuents amb rendiments nets del treball iguals o inferiors a 11.250 euros: 3.700 euros anuals.

b) Contribuents amb rendiments nets del treball compresos entre 11.250 i 14.450 euros: 3.700 euros menys el resultat de multiplicar per 1,15625 la diferència entre el rendiment del treball i 11.250 euros anuals.

A aquests efectes, el rendiment net del treball és el resultant de minorar el rendiment íntegre en les despeses previstes en les lletres a), b), c), d) i e) de l'article 19.2 d'aquesta Llei. És a dir, en el nostre cas,  $4.000 + 3.800 + 6.500 - 254 - 412 - 300 = 13.334$  euros.

Per tant,  $13.334 - 11.250 = 2.084$  euros.

$2.084 \times 1,15625 = 2.409,63$  euros.

$3.700 - 2.409,63 = 1.290,37$  euros.

En conseqüència, el rendiment net del treball per integrar en la base imposable de l'IRPF de la Sra. Gómez és de 8.043,63 euros (9.334 - 1.290,37).

## PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ<sup>4</sup>

<sup>(4)</sup>1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

### 1.3. Activitat 1.1.3

#### ENUNCIAT

Determineu l'import del mínim personal i familiar de l'IRPF del 2017, per al càlcul del gravamen estatal, en els casos següents, raoneu la resposta i citeu els preceptes normatius aplicables:

a) El Sr. Suárez té 55 anys. Està casat i conviuen amb ell i la seva dona un fill de 26 anys, que no percep cap tipus de renda, una filla de 24 anys, amb un grau de discapacitat del 65%, que percep 15.000 euros per una incapacitat permanent absoluta, un fill de 18 anys, que percep 12.000 euros de salari, i una filla de 2 anys, que no percep cap tipus de renda. Conviu amb ell la seva sogra, de 78 anys, amb una discapacitat del 33% i que no percep cap tipus de renda.

b) La Sra. Rodríguez té 66 anys. És vídua i conviu amb ella la seva mare, de 89 anys, amb una discapacitat del 35% i que no percep cap tipus de renda. El seu pare, de 90 anys, amb una discapacitat del 80%, que depèn d'ella, està internat en un centre especialitzat. També conviu amb la Sra. Rodríguez una filla de 24 anys, amb un grau de discapacitat del 66%, que percep 10.000 euros per una incapacitat permanent absoluta, i un fill de 23 anys, que ha presentat la declaració de l'IRPF, amb una renda de 1.500 euros.

#### RECURSOS:

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
  - Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels Impostos sobre Societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni.
  - Reial Decret 439/2007, de 30 de març, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i es modifica el Reglament de Plans i Fons de Pensions.
- Vincles d'interès:
  - Agència Estatal d'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
  - Tribunal Constitucional ([www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)): Jurisprudència constitucional.



Capacitat  
d'anàlisi



Raonament  
crític



Comunicació  
escrita



Habilitats  
bàsiques  
d'informàtica  
tributària



Cerca  
d'informació



Treball  
autònom

- Consell General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

## SOLUCIÓ<sup>5</sup>

<sup>(5)</sup>a) D'acord amb allò previst per l'art. 57.1 LIRPF, el mínim de la persona contribuent és, amb caràcter general, de 5.550 euros anuals. Per tant, el mínim personal del Sr. Suárez és 5.550 euros.

Pel que fa al primer descendent del Sr. Suárez, el fill de 26 anys, que no percep cap tipus de renda, no es pot incloure en el mínim familiar, ja que supera els 25 anys. Referent a això, l'art. 58.1 LIRPF disposa que el mínim per descendents és, per cadascun d'ells menor de vint anys o amb discapacitat sigui quina en sigui l'edat, sempre que convisqui amb la persona contribuent i no tingui rendes anuals, excloses les exemptes, superiors a 8.000 euros, 2.400 euros anuals pel primer.

Respecte al segon descendent del Sr. Suárez, una filla de 24 anys, amb un grau de discapacitat del 65%, que percep 15.000 euros per una incapacitat permanent absoluta, el mínim familiar és el corresponent al primer descendent (2.400 euros) a efectes del mínim familiar, encara que sigui la segona descendent real. La renda que obté (15.000 euros) està exempta (art. 7.f LIRPF), per la qual cosa es pot aplicar el mínim familiar. Aquesta quantitat de 2.400 euros s'haurà d'augmentar en 12.000 euros més.

L'art. 60.2 LIRPF disposa que el mínim per discapacitat d'ascendents o descendents és de 3.000 euros anuals per cadascun dels descendents o ascendents que generin dret a l'aplicació del mínim a què es refereixen els articles 58 i 59 d'aquesta Llei, que siguin persones amb discapacitat, sigui quina en sigui l'edat. El mínim és de 9.000 euros anuals, per cadascun d'ells que acreditin un grau de discapacitat igual o superior al 65%. Aquest mínim s'augmentarà, en concepte de despeses d'assistència, en 3.000 euros anuals per cada ascendent o descendent que acreditin necessitar ajuda de terceres persones o mobilitat reduïda, o un grau de discapacitat igual o superior al 65%.

Cal tenir en compte que l'import d'aquest mínim familiar ( $2.400 + 9.000 + 3.000 = 14.400$  euros) s'ha de dividir entre dos, ja que correspon als dos progenitors per parts iguals. L'art. 61.1<sup>a</sup> LIRPF estableix, referent a això, que quan dos o més contribuents tinguin dret a l'aplicació del mínim per descendents, ascendents o discapacitat, respecte dels mateixos ascendents o descendents, el seu import es prorratejarà entre ells per parts iguals.

En relació amb el tercer descendent del Sr. Suárez, un fill de 18 anys, que percep 12.000 euros de salari, no es pot incloure en el mínim familiar, ja que obté rendes superiors a 8.000 euros anuals.

I pel que fa al quart descendent del Sr. Suárez, una filla de 2 anys, que no percep cap tipus de renda, el mínim familiar és el corresponent al segon descendent (2.700 euros) a efectes del mínim familiar, encara que sigui la quarta descendent real. Aquesta quantitat s'haurà d'augmentar en 2.800 euros, en ser menor de tres anys, segons disposa l'art. 58.2 LIRPF.

S'ha de tenir en compte que l'import d'aquest mínim familiar ( $2.700 + 2.800 = 5.500$  euros) s'ha de dividir entre dos, ja que correspon als dos progenitors per parts iguals, d'acord amb l'art. 61.1<sup>a</sup> LIRPF.

Finalment, respecte a la sogra del Sr. Suárez, no correspon aplicar cap mínim familiar. A efectes de l'aplicació del mínim per ascendents, tenen aquesta consideració els pares, avis, besavis, etc. dels quals descendeixi la persona contribuent i que hi estiguin units per vincle de parentiu en línia recta per consanguinitat o per adopció, sense que s'entenguin incloses les persones unides al contribuent per vincle de parentiu en línia col·lateral (oncles o besoncles) o per afinitat (sogres).

En conclusió, l'import del mínim personal i familiar de l'IRPF, per al càlcul del gravamen estatal, corresponent al Sr. Suárez és de 15.450 euros ( $5.550 + 7.200 + 2.750$ ).

b) Segons estableix l'art. 57.1 LIRPF, el mínim de la persona contribuent és, amb caràcter general, de 5.550 euros anuals. L'art. 57.2 LIRPF afegeix que quan la persona contribuent

tingui una edat superior a 65 anys, el mínim s'augmentarà en 1.150 euros anuals. Per això, el mínim personal de la Sra. Rodríguez és de 6.700 euros.

En relació amb el primer descendent, una filla de 24 anys, amb un grau de discapacitat del 66%, que percep 10.000 euros per una incapacitat permanent absoluta, l'art. 58.1 LIRPF disposa que el mínim per descendents és, per cadascun d'ells menor de vint anys o amb discapacitat sigui quina en sigui l'edat, sempre que convisqui amb la persona contribuent i no tingui rendes anuals, excloses les exemptes, superiors a 8.000 euros, 2.400 euros anuals pel primer. La renda que obté (10.000 euros) està exempta (art. 7.f LIRPF), per la qual cosa es pot aplicar el mínim familiar. Aquesta quantitat de 2.400 euros s'haurà d'augmentar en 12.000 euros més.

Com ja s'ha assenyalat en el supòsit anterior, l'art. 60.2 LIRPF disposa que el mínim per discapacitat d'ascendents o descendents és de 3.000 euros anuals per cadascun dels descendents o ascendents que generin dret a l'aplicació del mínim a què es refereixen els articles 58 i 59 d'aquesta Llei, que siguin persones amb discapacitat, sigui quina en sigui l'edat. El mínim és de 9.000 euros anuals, per cadascun d'ells que acreditin un grau de discapacitat igual o superior al 65%. Aquest mínim s'augmentarà, en concepte de despeses d'assistència, en 3.000 euros anuals per cada ascendent o descendent que acreditin necessitar ajuda de terceres persones o mobilitat reduïda, o un grau de discapacitat igual o superior al 65%.

Respecte al segon descendent, un fill de 23 anys, que ha presentat la declaració de l'IRPF, amb una renda de 1.500 euros, el mínim familiar és de 2.700 euros. Referent a això, cal tenir en compte que no procedeix aplicar la norma prevista en l'art. 61.2ª LIRPF, que disposa que no és procedent l'aplicació del mínim per descendents, ascendents o discapacitat, quan els ascendents o descendents que hi puguin tenir dret presentin declaració per aquest impost amb rendes superiors a 1.800 euros.

Pel que fa a la mare de la Sra. Rodríguez, de 89 anys, amb una discapacitat del 35% i que no percep cap tipus de renda, cal tenir en compte que l'art. 59.1 LIRPF disposa que el mínim per ascendents és de 1.150 euros anuals, per cadascun d'ells major de 65 anys o amb discapacitat sigui quina en sigui l'edat que convisqui amb la persona contribuent i no tingui rendes anuals, excloses les exemptes, superiors a 8.000 euros. A més, l'art. 59.2 LIRPF estableix que quan l'ascendent sigui major de 75 anys, el mínim a què es refereix l'apartat 1 anterior s'augmentarà en 1.400 euros anuals. Així mateix, l'art. 60.2 LIRPF indica que el mínim per discapacitat d'ascendents o descendents és de 3.000 euros anuals per cadascun dels descendents o ascendents que generin dret a l'aplicació del mínim a què es refereixen els articles 58 i 59 d'aquesta Llei, que siguin persones amb discapacitat, sigui quina en sigui l'edat. Per tant, el mínim familiar que correspon aplicar és de 5.550 euros (1.150 + 1.400 + 3.000).

Finalment, en relació amb el pare de la Sra. Rodríguez, de 90 anys, amb una discapacitat del 80%, que depèn d'ella i està internat en un centre especialitzat, convé tenir present que l'art. 59.1 LIRPF disposa que es considera que conviuen amb la persona contribuent els ascendents amb discapacitat que, depenent d'ella, estiguin internats en centres especialitzats. A més, l'art. 60.2 LIRPF estableix que el mínim és de 9.000 euros anuals, per cadascun dels ascendents que acreditin un grau de discapacitat igual o superior al 65%. Aquest mínim s'augmentarà, en concepte de despeses d'assistència, en 3.000 euros anuals per cada ascendent o descendent que acreditin necessitar ajuda de terceres persones o mobilitat reduïda, o un grau de discapacitat igual o superior al 65%. Així, el mínim familiar que cal aplicar és de 14.550 euros (1.150 + 1.400 + 9.000 + 3.000).

En conclusió, l'import del mínim personal i familiar de l'IRPF, per al càlcul del gravamen estatal, corresponent a la Sra. Rodríguez és de 43.900 euros (6.700 + 14.400 + 2.700 + 5.550 + 14.550).

## PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ<sup>6</sup>

<sup>(6)</sup>1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

#### 1.4. Activitat 1.1.4

##### ENUNCIAT

En David i la Paula, matrimoni casat en règim de guanys, residents a Múrcia, tenen dos fills, de 6 i 2 anys respectivament. En David treballa com a mecànic en un taller de la mateixa ciutat i els seus ingressos bruts obtinguts l'any 2017 per la seva feina han estat de 42.000 euros anuals (ha cotitzat 900 euros a la Seguretat Social i li han retingut 7.200 euros). A més de l'habitatge on resideixen, en David i la Paula són propietaris de dos pisos més. Un d'ells ha estat arrendat durant tot l'any a la Maria, que el destina a habitatge habitual, per una renda mensual de 500 euros; el matrimoni ha pagat 720 euros en concepte d'IBI per aquest pis. L'altre, amb un valor cadastral revisat fa 6 anys de 110.000 euros, està buit.

Calculeu la quota diferencial per IRPF de l'any 2017 en tributació conjunta, suposant que no hi ha cap deducció autonòmica aplicable.

##### RECURSOS:

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
  - Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels Impostos sobre Societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni.
  - Reial Decret 439/2007, de 30 de març, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i es modifica el Reglament de Plans i Fons de Pensions.
- Vincles d'interès:
  - Agència Estatal d'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
  - Tribunal Constitucional ([www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)): Jurisprudència constitucional.



Capacitat d'anàlisi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom



- Consell General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

## SOLUCIÓ<sup>7</sup>

<sup>(7)</sup>En primer lloc, cal classificar les rendes per a determinar-ne la integració en la base imposable general o de l'estalvi (art. 45 i 46 LIRPF). En el nostre cas, la base imposable general de l'IRPF del matrimoni està formada per rendiments del treball, rendiments del capital immobiliari i per les imputacions de renda. D'altra banda, no hi ha rendiments que formin part de la base imposable de l'estalvi.

En relació amb els rendiments íntegres del treball que rep en David, s'inclou el salari que percep per la seva feina com a mecànic (42.000 euros). Aquest rendiment s'ha de minorar en l'import de les despeses deduïbles, que en aquest cas són, d'una banda, 900 euros en concepte de cotitzacions a la Seguretat Social (art. 19.2.a LIRPF) i, de l'altra, 2.000 euros en concepte d'altres despeses diferents (art. 19.2.f LIRPF). Per tant, el rendiment net del treball que s'integra en la base imposable general és: 42.000 (rendiments íntegres) - 900 (cotitzacions) - 2.000 (altres despeses) = 39.100 euros.

En la base imposable general, també s'hi inclouen els rendiments del capital i les imputacions de renda. En relació amb el pis llogat a la Maria el rendiment íntegre del capital immobiliari obtingut pel matrimoni és de 6.000 euros (500 x 12 mesos). Entre les despeses deduïbles, s'inclouen els 720 euros que paguen en concepte d'IBI (art. 23.1.a.1º LIRPF). A més, es pot aplicar una reducció del 60%, ja que l'immoble es destina a habitatge (art. 23.2 LIRPF). Així, el rendiment net és 6.000-720 (IBI) = 5.280; i el rendiment net reduït que s'integra en la base imposable general és 5.280 - 60% = 2.112 euros. Finalment, la titularitat del pis buit genera una imputació de renda. Com que es tracta d'un immoble amb valor cadastral revisat fa menys de 10 anys (art. 85.1 LIRPF), la renda és el resultat d'aplicar un 1,1% sobre el valor cadastral. Per tant, 110.000 euros (valor cadastral) x 1,1% = 1.210 euros, que s'han d'integrar a la base imposable general.

Així doncs, la base imposable general estarà formada pels conceptes següents: 39.100 (rendiments del treball) + 2.112 (rendiments del capital immobiliari) + 1.210 euros (imputació de renda) = 42.422 euros.

En segon lloc, a la base imposable general s'ha d'aplicar una reducció de 3.400 euros, per tractar-se d'una tributació conjunta conjugal (art. 84.2.3º LIRPF). Així, la base liquidable general (art. 50 LIRPF) és: 42.422 - 3.400 euros = 39.022 euros.

En tercer lloc, abans de procedir a aplicar els tipus de gravamen, cal determinar el mínim personal i familiar (art. 56 i ss. LIRPF), que en aquest cas correspon a la suma del mínim de la persona contribuïent (5.550 euros), el mínim per descendents del primer fill de 6 anys (2.400 euros), el mínim del segon fill de 2 anys (2.700 euros). En aquest últim cas, a més, aquest mínim s'augmentarà en 2.800 euros en tractar-se d'un fill menor de 3 anys. Per tant, el mínim personal i familiar és: 5.550 + 2.400 + 2.700 + 2.800 = 13.450 euros.

En quart lloc, per a determinar la quota íntegra estatal i autonòmica cal aplicar els tipus de gravamen estatal i autonòmic.

Per a determinar la quota íntegra estatal cal aplicar la tarifa prevista en l'art. 63 LIRPF a la base liquidable general (39.022 euros). Pels primers 35.200 euros la quota és de 4.362,75 euros i per a la resta de base (39.022 - 35.200 = 3.822 euros) correspon aplicar el tipus del 18,50% (3.822 x 18.50% = 707,07). La suma de les dues quotes 4.362,75 + 707,07 és de 5.069,82 euros. La mateixa tarifa s'ha d'aplicar al mínim personal i familiar (13.450 euros). Pels primers 12.450 euros la quota és de 1.182,75 euros i per a la resta (13.450 - 12.450 = 1.000) cal aplicar un 12%, per tant 1.000 x 12% = 120. La suma de totes dues quotes és de 1.302,75 euros (1.182,75 + 120). La quota íntegra estatal s'obté a continuació restant la quota procedent del mínim personal i familiar a la quota obtinguda per l'aplicació de la tarifa a la base liquidable general: 5.069,82 - 1.302,75 = 3.767,07 euros (quota íntegra estatal).

D'altra banda, per a determinar la quota íntegra autonòmica s'ha d'aplicar la tarifa aprovada per la Comunitat Autònoma de Múrcia mitjançant l'art. 2 del Decret legislatiu

1/2010, del 5 de novembre, pel qual s'aprova el text refós de les disposicions legals vigents a la Regió de Múrcia en matèria de tributs cedits. Pels primers 34.000 euros la quota és de 4.352,75 euros i per a la resta de base ( $39.022 - 34.000 = 5.022$  euros) correspon aplicar el tipus del 19,50% ( $3.822 \times 19.50\% = 979,29$ ). La suma de totes dues quotes 4.352,75 + 979,29 és de 5.332,04 euros. La mateixa tarifa autonòmica s'aplica al mínim personal i familiar (13.450 euros). Pels primers 12.450 euros la quota és de 1.245 euros i per a la resta ( $13.450 - 12.450 = 1.000$ ) cal aplicar un 12,50%, per tant  $1.000 \times 12,50\% = 125$ . La suma de totes dues quotes és de 1.370 euros ( $1.245 + 125$ ). La quota íntegra autonòmica s'obté a continuació restant la quota procedent del mínim personal i familiar al resultat d'aplicar la tarifa autonòmica a la base liquidable general. Per tant,  $5.332,04 - 1370 = 3.962,04$  euros (quota íntegra autonòmica).

En cinquè lloc, del supòsit no es dedueix que hi hagi cap tipus de deducció aplicable ni en la quota estatal ni en l'autonòmica. Per tant, la suma de les quotes íntegres estatal i autonòmica coincideix amb la quota líquida total (art. 67 LIRPF):  $3.767,07 + 3.962,04 = 7.729,11$  euros.

Finalment, per a determinar la quota diferencial de l'IRPF del 2017 del matrimoni cal minorar de la quota líquida total l'import de les retencions aplicades per l'empresa sobre el sou d'en David (7.200 euros). Per tant, el matrimoni haurà de pagar, en relació amb l'exercici 2017, 529,11 euros ( $7.729,11 - 7200$ ).

## PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ<sup>8</sup>

<sup>(8)</sup>1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

## 2. Impost sobre societats

### 2.1. Activitat 1.2.1

#### ENUNCIAT

Tres empresaris individuals volen constituir una societat limitada per a dur a terme les seves activitats econòmiques de manera unificada i aconseguir d'aquesta manera una major quota de mercat i poder contractar més treballadors.

Desconeixedors de les implicacions fiscals que aquesta decisió comporta, us demanen que els expliqueu quins incentius fiscals conté la LIS adreçats específicament a la creació de noves empreses i la creació de llocs de treball.

#### RECURSOS:

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
  - Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats.
  - Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel qual s'aprova el reglament de l'impost sobre societats.
- Vincles d'interès:
  - Agència Estatal d'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
  - Tribunal Constitucional ([www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)): Jurisprudència constitucional.
  - Consell General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.



Capacitat  
d'anàlisi



Comunicació  
escrita



Habilitats  
bàsiques  
d'informàtica  
tributària



Cerca  
d'informació



Resolució  
de  
problemes



Treball  
autònom

## SOLUCIÓ<sup>9</sup>

<sup>(9)</sup>La creació d'una societat limitada està incentivada, en primer lloc, en l'art. 26.3 LIS, mitjançant compensació de bases imposables negatives. Aquest precepte disposa que el límit del 70% de la base imposable prèvia per a la compensació no és aplicable en el cas de les empreses de nova creació en els tres primers períodes impositius en què es generi una base imposable prèvia a la seva compensació. També l'art. 29.1 LIS estableix, en segon lloc, un tipus de gravamen reduït del 15% per a les empreses de nova creació en el primer període impositiu en què la base imposable resulti positiva i en el següent, sempre que la societat creada no sigui una societat patrimonial, en els termes de l'art. 5.2 LIS, és a dir, que no sigui una entitat en què més de la meitat del seu actiu està constituït per valors o no està afectat a una activitat econòmica.

En relació amb aquestes dues mesures, l'art. 29.1 LIS estableix una delimitació negativa del concepte d'entitat de nova creació aplicable al supòsit plantejat en l'enunciat de l'activitat. En aquest precepte s'indica que no s'ha d'entendre iniciada una nova activitat quan l'activitat econòmica hagi estat realitzada amb caràcter previ per altres persones o entitats vinculades i transmesa a l'entitat de nova creació, ni quan l'activitat econòmica hagi estat exercida, durant l'any anterior a la constitució de l'entitat, per una persona física que ostenti una participació, directa o indirecta, en el capital o en els fons propis de l'entitat de nova creació superior al 50%. En el nostre cas, per tant, si els tres empresaris volen beneficiar-se d'aquesta norma mitjançant compensació de bases imposables negatives (art. 26.3 LIS) i de tipus de gravamen reduït els dos primers exercicis (art. 29.1 LIS) no hi ha d'haver transmissió de l'activitat exercida individualment a l'activitat de l'entitat nova ni cap dels tres socis ha de tenir una participació superior al 50% del capital social d'aquesta entitat.

En matèria de creació de llocs de treball, són diversos els incentius inclosos en la LIS. En primer lloc, les societats que tinguin la consideració d'empreses de reduïda dimensió, en compliment dels requisits de l'art. 101 LIS, poden aplicar la llibertat d'amortització sobre l'immobilitzat material nou i inversions immobiliàries posats en funcionament sempre que es produeixi un augment de la plantilla de personal de l'empresa. Es considera a aquests efectes que es produeix un increment de plantilla sempre que durant els 24 mesos següents a la data d'inici del període impositiu en què els béns adquirits entrin en funcionament, la plantilla mitjana total de l'empresa s'incrementi respecte de la plantilla mitjana dels 12 mesos anteriors i aquest increment es mantingui durant el període addicional 24 mesos més. La quantia de la inversió que pot beneficiar-se de la llibertat d'amortització és la que resulta de multiplicar la xifra de 120.000 euros per l'increment de la plantilla mitjana total de l'empresa durant els 24 mesos següents a la data de l'inici del període impositiu en què els béns adquirits entrin en funcionament respecte de la plantilla mitjana dels 12 mesos anteriors, calculat amb dos decimals. La resta de requisits d'aquesta llibertat d'amortització es contenen en l'art. 102 LIS.

L'art. 37 LIS recull, d'altra banda, dos tipus de deduccions de la quota íntegra que estan condicionades al manteniment de la relació laboral, com a mínim, durant 3 anys des de la data d'inici, llevat que l'extinció del contracte es correspongui amb alguna de les causes previstes expressament. D'una banda, l'art. 37.1 LIS conté una deducció per contractació del primer treballador per una empresa, que si bé no s'exigeix que sigui de nova creació, indubtablement s'aplicarà per a la majoria d'elles. La deducció en la quota íntegra és de 3.000 euros, sempre que el contracte de treball sigui un contracte per temps indefinit de suport als emprenedors, de l'art. 4 de la Llei 3/2012, de 6 de juliol, i la persona treballadora tingui menys de 30 anys. La segona modalitat de deducció, desenvolupada en l'art. 37.2 LIS, permet deduir de la quota íntegra el 50% del menor de dos imports: l'import de la prestació per atur que la persona treballadora tingués pendent de percebre en el moment de la contractació, o l'import corresponent a dotze mensualitats de la prestació per atur que tingués reconeguda aquest subjecte.

Aquesta segona deducció exigeix el compliment d'altres requisits, com ara que en el moment de la contractació la plantilla sigui inferior a 50 treballadors i es produeixi en els 12 mesos següents un increment de la plantilla mitjana total de l'empresa de com a mínim una unitat; que el contracte sigui també aquí un contracte per temps indefinit de suport als emprenedors, i que els treballadors contractats siguin aturats beneficiaris d'una prestació contributiva per atur durant almenys 3 mesos abans de l'inici de la relació laboral. Aquestes dues deduccions, en fi, s'aplicaran de manera proporcional a la jornada de treball pactada si els contractes són a temps parcial, i tindran incidència en la llibertat d'amortització per creació de llocs de treball regulada en l'art. 102 LIS, en la qual no computaran els treballadors contractats que hagin donat dret a la deducció.

Pel que fa als incentius per a contractar treballadors amb discapacitat, l'art. 38 LIS declara que és deduïble de la quota íntegra la quantitat de 9.000 euros per cada persona i any d'increment de la mitjana de la plantilla de treballadors amb una discapacitat de grau

igual o superior del 33% al 65% contractats en l'exercici durant el període impositiu (quantia que s'incrementa a 12.000 euros en cas de discapacitat en un grau superior al 65%), respecte a la plantilla mitjana de treballadors de la mateixa naturalesa del període impositiu immediatament anterior. Per al càlcul de l'increment de la mitjana de plantilla es computen, exclusivament, els treballadors amb discapacitat amb contracte laboral, encara que no sigui indefinit o a jornada completa, i els treballadors amb discapacitat contractats que donin dret a aquesta deducció no es computen a efectes de la llibertat d'amortització per creació d'ocupació de l'art. 102 LIS.

Finalment, en relació amb l'aplicació de les deduccions per inversions dels art. 35 a 38 LIS (deduccions per activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica, per inversions en produccions cinematogràfiques, sèries audiovisuals i espectacles en viu d'arts escèniques i musicals, per creació d'ocupació, i per creació d'ocupació per a treballadors amb discapacitat), l'art. 39.1 LIS estipula per a les empreses de nova creació la possibilitat de diferir el còmput del límit temporal per a l'aplicació d'aquestes deduccions fins al primer exercici en què, dins del termini de prescripció, es produeixin resultats positius.

## PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ<sup>10</sup>

<sup>(10)</sup> 1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

### 2.2. Activitat 1.2.2

#### ENUNCIAT

Els Srs. Fernández i García, constituïts en una entitat, han llogat un local comercial i el mobiliari corresponent amb la finalitat d'obrir un negoci de bar i restaurant. En relació amb les rendes d'aquesta activitat econòmica, els socis no tenen clar si han de tributar com a comunitat de béns o com a societat civil. Per això, abans d'iniciar l'activitat, volen saber si els beneficis que generi aquest negoci s'han d'incloure en l'IRPF de cada soci o si, per contra, han de tributar en l'impost sobre societats. L'AEAT ha publicat al seu web unes «Instruccions en relació amb les societats civils com a contribuents de l'impost sobre societats», en què es manifesta quins són els criteris administratius aplicables.

Consulteu aquests criteris i indiqueu en quins casos les societats civils poden ser contribuents de l'IS i quin tipus de NIF li correspondria a l'entitat descrita.

#### RECURSOS:

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.



Capacitat d'anàlisi



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Resolució de problemes



Treball autònom

- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
  - Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats.
  - Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel qual s'aprova el reglament de l'impost sobre societats.
- Vincles d'interès:
  - Agència Estatal d'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
  - Tribunal Constitucional ([www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)): Jurisprudència constitucional.
  - Consell General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

## SOLUCIÓ<sup>11</sup>

<sup>(11)</sup>L'AEAT ha publicat el seu criteri en una nota titulada «Instruccions en relació amb les societats civils com a contribuents de l'impost sobre societats». Del contingut d'aquesta nota s'extreuen els principals criteris administratius per a determinar si una societat civil compleix els requisits per a ser subjecte passiu de l'IS.

L'article 7 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats (LIS) estableix qui són contribuents de l'impost i, en concret, en l'apartat 1.a indica que són contribuents «les persones jurídiques, excloses les societats civils que no tinguin objecte mercantil». Per tant, són dos els requisits que s'exigeixen a les societats civils perquè siguin contribuents de l'IS, és a dir, que tinguin personalitat jurídica i objecte mercantil. Aquesta modificació normativa ha significat un canvi en la tributació de les societats civils amb personalitat jurídica i amb objecte mercantil, ja que des del 2016 passen de tributar en règim d'atribució de rendes en l'IRPF a ser contribuents de l'Impost sobre Societats.

Una societat civil és subjecte passiu de l'IS quan compleix dos requisits:

- Personalitat jurídica.
- Objecte mercantil.

Pel que fa a la personalitat jurídica, hem d'assenyalar que la societat civil un cop constituïda adquireix plena personalitat jurídica, sense necessitat de majors requisits formals. Se n'exceptuen, segons l'article 1.669 del Codi Civil, les societats els pactes de les quals es mantinguin secrets entre els socis, que es regiran per les disposicions relatives a la comunitat de béns.

El requisit de l'objecte mercantil pot plantejar més problemes. Els articles 325 i 326 del Codi de Comerç assenyalen que una societat té objecte mercantil «quan se'n pretengui la realització de manera permanent, per mitjà d'una organització estable i adequada als efectes i amb ànim lucratiu».

El criteri per a distingir la mercantilitat de l'objecte seria l'existència d'un conjunt d'elements materials i personals organitzats per l'empresari per a l'exercici d'una activitat empresarial. És a dir, cal que l'activitat es faci per mitjà d'una organització estructurada

per a participar en el tràfic mercantil, excloent-hi l'ocasionalitat. En definitiva, «posar en comú diners, béns o indústria, amb l'ànim de partir entre si els guanys».

En línia amb diverses consultes de la DGT, s'entén per objecte mercantil la realització d'una activitat econòmica de producció, intercanvi o prestació de serveis per al mercat en un sector no exclòs de l'àmbit mercantil. Per tant, d'acord amb l'anterior, és objecte mercantil la realització d'una activitat econòmica de producció, intercanvi o de prestació de serveis, llevat de les entitats que es dediquin a activitats agrícoles, ramaderes, forestals, mineres, pesqueres o de caràcter professional.

Pel que fa al NIF de l'entitat descrita hi ha dues possibilitats: comunitat de béns (lletra «E») o societat civil (lletra «J»). L'Ordre HAP/5/2016, de 12 de gener, modifica l'article 3 de l'Ordre EHA/451/2008, de 20 de febrer, per la qual es regula la composició del número d'identificació fiscal (NIF) de les persones jurídiques i entitats sense personalitat jurídica. Aquesta modificació afecta les claus E i J, que passen a denominar-se de la manera següent:

E. Comunitats de béns, herències jacents i altres entitats mancades de personalitat jurídica no incloses expressament en altres claus.

J. Societats civils.

Si l'entitat es manifesta com a societat civil davant l'AEAT en el moment de sol·licitar el NIF (esmentant-ho així en l'acord de voluntats) s'ha de considerar que té la voluntat que els seus pactes no es mantinguin secrets, cosa que li atorgarà personalitat jurídica i, per tant, la consideració de contribuïent de l'IS sempre que tingui objecte mercantil. En aquest cas s'atorgarà un NIF «J» de societat civil.

Si l'entitat no es manifesta com una societat civil davant l'AEAT en el moment de sol·licitar el NIF, sinó que es manifesta com qualsevol altra entitat sense personalitat jurídica de l'article 35.4 LGT (esmentant-ho així en l'acord de voluntats), s'ha de considerar que té la voluntat que els seus pactes es mantinguin secrets, cosa que no li atorgarà personalitat jurídica i, per tant, no serà considerada contribuïent de l'IS. En aquests casos, podrem estar en presència d'una comunitat de béns, d'una herència jacent o de qualsevol altre ens sense personalitat jurídica. A tots ells se'ls atorgarà un NIF «E».

Per això, el NIF de l'entitat descrita dependrà de si l'entitat es manifesta o no com a societat civil en el moment de sol·licitar-ho. Si es manifesta com a societat civil, li correspondria el NIF «J» i seria contribuïent de l'IS, ja que compliria amb els dos requisits analitzats, és a dir, personalitat jurídica i caràcter mercantil, ja que els socis estarien posant en comú béns i capital amb l'ànim de repartir entre si els guanys del negoci.

## PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ<sup>12</sup>

<sup>(12)</sup>1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

## 2.3. Activitat 1.2.3

### ENUNCIAT

Una empresa de la qual l'import net de la seva xifra de negocis en l'exercici anterior va ser de 6.500.000 euros, en l'exercici del 2017, obté un resultat comptable de 250.000 euros. Aquesta empresa, que vol aplicar l'amortització fiscal màxima, té dret a la lliure amortització de béns adquirits per un import de 8.000 euros, encara que comptablement van ser amortitzats per 2.000 euros. Ha comptabilitzat una sanció tributària per un import de 1.200 euros. També ha comptabilitzat una provisió per insolvència d'un client que no paga des del mes d'octubre del present exercici per un import de 4.000 euros. En la seva comptabilitat ha dotat una provisió per a cobrir el risc de devolució de vendes per un import de 8.000 euros. Té bases imposables negatives pendents de compensar per un import de 3.000 euros. Ha comptabilitzat un regal als seus socis per un import de 1.500 euros. Ha comptabilitzat el seu impost sobre societats per un import de 8.500 euros. Fa una provisió per a la cobertura de contingències dels plans i fons de pensions dels seus treballadors per un valor de 9.000 euros.

Argumenteu si l'empresa podria acollir-se al règim especial d'empreses de reduïda dimensió i quantifiqueu la base imposable, partint del resultat comptable i explicant els ajustos fiscals pertinents, citant els preceptes normatius aplicables.

### RECURSOS:

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
  - Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats.
  - Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel qual s'aprova el reglament de l'impost sobre societats.
- Vincles d'interès:
  - Agència Estatal d'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
  - Tribunal Constitucional ([www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)): Jurisprudència constitucional.



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom



- Consell General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

## SOLUCIÓ<sup>13</sup>

<sup>(13)</sup>Ens trobem davant d'una empresa de reduïda dimensió, ja que l'import net de la seva xifra de negocis en el període impositiu anterior és inferior a deu milions d'euros (art. 101 LIS). Li són aplicables, per tant, els incentius fiscals previstos per a aquest tipus d'empreses en els art. 101-105 LIS.

En relació amb l'amortització lliure, com que es tracta d'una empresa de reduïda dimensió, entre altres incentius fiscals, se li reconeix la possibilitat d'amortitzar lliurement els elements nous de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries (art. 102 LIS). En concepte d'amortització, ha comptabilitzat una despesa comptable de 2.000 euros, mentre que l'amortització fiscal ascendeix a 8.000 euros. Per tant, cal fer un ajust fiscal temporal de caràcter negatiu per un import de 6.000 euros.

Respecte a la sanció tributària per un import de 1.200 euros, d'acord amb l'art. 15.c LIS, no tindran la consideració de despeses fiscalment deduïbles les multes i sancions penals i administratives, el recàrrec de constrenyiment i el recàrrec per presentació fora de termini d'autoliquidacions. En aplicació de l'esmentat precepte, la sanció tributària comptabilitzada per l'empresa no és una despesa fiscalment deduïble i, per tant, s'haurà de procedir a fer el corresponent ajust fiscal permanent de caràcter positiu per aquest import de 1.200 euros.

Pel que fa a les provisions per insolvència, perquè siguin considerades una despesa fiscalment deduïble cal que concorri algun dels requisits o circumstàncies següents en el moment de la meritació de l'impost: que hagi transcorregut el termini de sis mesos des del venciment de l'obligació; que el deutor estigui declarat en situació de concurs; que el deutor estigui processat per delictes d'aixecament de béns, o que les obligacions hagin estat reclamades judicialment o siguin objecte d'un litigi judicial o procediment arbitral de la solució dels quals depengui el cas (art. 13.1 LIS).

L'empresa d'aquest supòsit, segons indica l'enunciat, ha comptabilitzat una provisió per insolvència d'un client que no paga des del mes d'octubre. Aquesta despesa comptable no és fiscalment deduïble perquè, en el moment de la meritació de l'impost (31 de desembre) no han transcorregut sis mesos des del venciment de l'obligació (el mes d'octubre). En conseqüència, en la seva declaració de l'impost sobre societats, aquesta empresa haurà de fer un ajust fiscal de caràcter positiu per l'import al qual ascendeix aquesta provisió, és a dir, 4.000 euros.

No es faciliten dades en l'enunciat sobre els deutors existents a la conclusió del període impositiu, per la qual cosa no podem aplicar la deducció de la pèrdua per deteriorament dels crèdits per a la cobertura del risc derivat de les possibles insolvències fins al límit de l'1%, prevista en l'art. 104 LIS.

Pel que fa a la provisió per a cobrir el risc de devolució de vendes per un import de 8.000 euros, segons l'art. 14.3.d LIS, aquestes despeses no són fiscalment deduïbles, per la qual cosa l'empresa haurà de fer un ajust fiscal positiu de 8.000 euros.

En relació amb el regal als socis, d'acord amb l'art. 15.e LIS, no tindran la consideració de despeses fiscalment deduïbles les corresponents a donatius i liberalitats, excepte en determinats casos, expressament esmentats en la mateixa norma. Entre aquests últims hi ha les despeses per relacions públiques amb clients o proveïdors, les despeses que d'acord amb els usos i costums s'efectuen respecte al personal de l'empresa (com pugui ser la típica cistella de nadal), i les despeses realitzades per promocionar la venda de béns i la prestació de serveis o que estiguin correlacionades amb els ingressos.

En aquest supòsit, tal com assenyala l'enunciat, l'empresa ha comptabilitzat una despesa de 1.500 euros en concepte de «regal als socis», que pot ser considerat, d'acord amb el que s'ha dit prèviament, com una liberalitat sense que pugui integrar-se en algun dels supòsits excepcionals abans esmentats, en els quals sí que es permet computar fiscalment aquestes despeses per liberalitats i donatius. En conseqüència, ens trobem amb una des-

pesa comptable que no és fiscalment deduïble, de manera que haurem d'efectuar el corresponent ajust fiscal permanent de caràcter positiu per l'import de 1.500 euros.

Respecte a l'impost sobre societats comptabilitzat, aquest import registrat en el compte de pèrdues i guanys mai no serà una despesa fiscalment deduïble ni, lògicament, tampoc no es considerarà un ingrés fiscalment computable (art. 15.b LIS). Per això, en aquest cas, s'haurà de fer un ajustament fiscal permanent de caràcter positiu equivalent a la quantitat comptabilitzada com a despesa en concepte d'impost sobre societats per l'import de 8.500 euros.

I pel que fa a la provisió per a la cobertura de contingències dels plans i fons de pensions dels seus treballadors que fa l'empresa del supòsit per valor de 9.000 euros, cal tenir en compte que l'art. 14.1 LIS estableix que no seran deduïbles les despeses per provisions i fons interns per a la cobertura de contingències idèntiques o anàlogues a les que són objecte del text refós de la Llei de regulació dels plans i fons de pensions, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2002, de 29 de novembre. Aquestes despeses seran fiscalment deduïbles en el període impositiu en què s'abonin les prestacions. Per tant, l'empresa haurà d'efectuar un ajust fiscal positiu per un import de 9.000 euros.

En definitiva, la base imposable serà de: 250.000 (resultat comptable) - 6.000 (amortització lliure) + 1.200 (sanció tributària) + 4.000 (provisió per insolvència) + 8.000 (provisió de devolució de vendes) + 1.500 (regal als socis) + 8.500 (IS comptabilitzat) + 9.000 (pla de pensions) = 276.200 euros.

Com que ens trobem davant d'una empresa de reduïda dimensió, s'ha d'aplicar tot seguit la reducció del 10% de la base imposable per la reserva d'anivellament de bases imposables, regulada en l'art. 105 LIS. Per tant, la base imposable reduïda és:  $276.200 - (276.200 \times 10\%) = 248.580$  euros.

Finalment, atès que hi ha bases imposables negatives pendents de compensar (art. 26 LIS) per valor de 3.000 euros, la base imposable de l'impost sobre societats de l'empresa ascendeix a 245.580 euros.

## PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ<sup>14</sup>

<sup>(14)</sup>1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

## 2.4. Activitat 1.2.4

### ENUNCIAT

La societat FLYERS, el període impositiu de la qual coincideix amb l'any natural, va obtenir en l'exercici 2016 una xifra de negoci de 8 milions d'euros. Les bases imposables dels tres, nou i onze primers mesos del 2017 han estat d'1.000.000, 2.000.000 i 2.500.000 euros respectivament, i els resultats del compte de pèrdues i guanys han estat d'1.500.000, 1.800.000 i 2.000.000 euros respectivament. Determineu l'import dels pagaments fraccionats de la societat el 2017, tenint en compte que la societat aplica el tipus general del 25%.

En el cas que la xifra de negoci de la societat fos de 12 milions d'euros, s'aplicaria la mateixa regla? Hi ha cap especificitat? (No cal calcular els pagaments fraccionats per a aquest últim cas).

### RECURSOS:

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
  - Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats.
  - Reial Decret 634/2015, de 10 de juliol, pel qual s'aprova el reglament de l'impost sobre societats.
- Vincles d'interès:
  - Agència Estatal d'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
  - Tribunal Constitucional ([www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)): Jurisprudència constitucional.
  - Consell General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

### SOLUCIÓ<sup>15</sup>



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

<sup>(15)</sup>En primer lloc, es tracta d'una societat que ha obtingut 8 milions d'euros en els dotze mesos anteriors al període impositiu 2017; aquest subjecte passiu ha de calcular els seus pagaments fraccionats per la segona modalitat prevista en l'art. 40.3 LIS, en ser aquesta xifra de negoci superior a 6 milions. Així, el pagament fraccionat es determinarà sobre la part de la base imposable del període dels tres, nou i onze primers mesos de cada exercici.

La quantia del pagament fraccionat serà el resultat de multiplicar per 5/7 el tipus de gravamen arrodonit per defecte. Per tant,  $25\% \times 5/7 = 17,85\%$ . En arrodonir-se per defecte la quantia que cal aplicar, el tipus de gravamen serà del 17%. De la quota, entre altres conceptes, s'han de deduir els pagaments fraccionats efectuats corresponents al període impositiu.

Per tant, la societat FLYERS haurà de fer els pagaments fraccionats següents:

- 1) Pagament fraccionat d'abril:  $1.000.000 \times 17\% = 170.000$  euros.
- 2) Pagament fraccionat d'octubre:  $[(2.000.000 \times 17\%) - 170.000 \text{ euros}] = 170.000$  euros.
- 3) Pagament fraccionat de desembre:  $[(2.500.000 \times 17\%) - 340.000 \text{ euros}] = 85.000$  euros.

En segon lloc, si la xifra de negoci de la societat FLYERS fos de 12 milions d'euros, hauria de calcular els seus pagaments fraccionats per la modalitat prevista en l'art. 40 LIS, però considerant les prescripcions contingudes en la Disposició addicional 14a LIS, en ser la xifra de negoci superior a 10 milions d'euros. En concret, la quantitat que cal ingressar no pot ser inferior al 23% del resultat positiu del compte de pèrdues i guanys de l'exercici dels tres, nou i onze primers mesos de cada any natural i el percentatge a què es refereix l'últim paràgraf de l'art. 40.3 LIS serà el resultat de multiplicar per 19/20 el tipus de gravamen arrodonit per excés. Així, si fos el cas, el percentatge que hauria d'aplicar la societat seria del 24% ( $25\% \times 19/20 = 23,75\%$ ).

## PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ<sup>16</sup>

<sup>(16)</sup>1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

### 3. Impost sobre successions i donacions

#### 3.1. Activitat 1.3.1

##### ENUNCIAT

El Sr. Pérez, resident a Sevilla, mor el 5 d'agost del 2016 i deixa al seu únic fill, Luis, de 50 anys, el patrimoni següent: a) un xalet, que era el seu habitatge habitual, comprat per 2.000.000 d'euros, amb un valor cadastral d'1.000.000 d'euros i un valor real segons l'administració de 3.000.000 d'euros; b) préstec hipotecari per la compra del xalet del qual queden per pagar 1.500.000 d'euros; c) saldo de 120.000 euros en un compte bancari; d) accions d'una companyia telefònica valorades en 50.000 euros. Les despeses del funeral han pujat a 6.000 euros. El fill resideix a Lisboa i té un patrimoni propi valorat en 2.000.000 d'euros que es localitza en la seva totalitat a Portugal.

Determineu la quota tributària que ha d'abonar el fill en concepte de l'impost sobre successions.

##### RECURSOS:

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
  - Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions.
  - Reial Decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel que s'aprova el Reglament de l'Impost sobre Successions i Donacions..
- Vincles d'interès:
  - Agència Estatal d'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
  - Tribunal Constitucional ([www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)): Jurisprudència constitucional.



Capacitat  
d'anàlisi



Comunicació  
escrita



Habilitats  
bàsiques  
d'informàtica  
tributària



Cerca  
d'informació



Resolució  
de  
problemes



Treball  
autònom

- Consell General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

## SOLUCIÓ<sup>17</sup>

<sup>(17)</sup>El fill del Sr. Pérez és contribuïent de l'ISD per obligació real, adquirint els béns del causant situats en territori espanyol (art. 7 LISD). Des de la STJUE de 3 de setembre del 2014 (C-127/12), els contribuïents per obligació real, que siguin residents en un estat membre de la UE o de l'EEE, poden també aplicar-se els beneficis fiscals que preveu la normativa autonòmica (DA 2ª LISD). Per això, en aquest cas, haurem d'acudir a la normativa de la Comunitat d'Andalusia per ser on residia el causant (DA 2ª.1.1.b LISD). Les normes andaluses en matèria de l'ISD es troben en els articles 17 a 22 *quinquies* del Decret legislatiu 1/2009, d'1 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de les disposicions dictades per la Comunitat Autònoma d'Andalusia en matèria de tributs cedits.

La base imposable de l'impost, en les transmissions *mortis causa*, és constituïda pel valor net de l'adquisició individual de cada drethavent (art. 9.a LISD). A més, hi ha determinades càrregues, deutes i despeses que poden ser deduïbles. En primer lloc, per a calcular la base imposable del fill hem de tenir en compte el valor del xalet (valor real), el saldo en compte i les accions:  $3.000.000 + 120.000 + 50.000 = 3.170.000$ . En segon lloc, a aquesta quantitat s'ha d'afegir el parament de la casa, que es valora en el 3% del cabal relicte (art. 15 LISD), amb la qual cosa el valor del parament és de 95.100 ( $3.170.000 \times 0,03$ ). En tercer lloc, el cabal hereditari s'ha de minorar en el passiu de l'herència i en l'import de determinades despeses; en el nostre cas seria el deute pendent del préstec hipotecari (art. 13 LISD) i les despeses del funeral (art. 14.b LISD):  $3.170.000$  (valor dels béns) + 95.100 (parament) - 1.500.000 (deute) - 6.000 (funeral) = 1.759.100.

El pas següent és calcular la base liquidable. Per a això cal determinar l'import de les reduccions que es puguin aplicar sobre la base imposable; en el nostre cas serien la de parentiu i habitatge habitual (art. 20.2.a i c LISD). En aquest sentit cal consultar la normativa autonòmica per a veure si introdueix millores en les quanties o requisits de la normativa estatal. La normativa andalusa no millora l'import de la reducció per parentiu, de manera que s'aplicarà l'import estatal previst per al Grup II, per ser descendent major de 21 anys (15.956,87 euros). En canvi, la normativa andalusa sí que millora la reducció per habitatge habitual que hem d'aplicar en aquest cas (art. 18 Decret legislatiu 1/2009).

Aquesta millora consisteix en una reducció del 95% però sense cap límit (cal tenir en compte que en la redacció anterior es feia referència als «mateixos límits i requisits que la normativa estatal», però en la disposició vigent aquesta menció ha estat eliminada). De fet, amb la nova redacció només s'exigeix que l'adquisició es mantingui durant els tres anys següents a la mort, quan abans es remetia als deu anys de la normativa estatal. D'altra banda, la millora autonòmica també pot plantejar problemes d'interpretació perquè indica que la reducció es calcularà tenint en compte el «valor real net de l'immoble», però no precisa què s'ha d'entendre exactament per aquest valor (art. 18 Decret legislatiu 1 / 2009).

En qualsevol cas, no sembla que el percentatge del 95% es pugui aplicar directament sobre el valor real de l'immoble sense més ni més, sinó que caldrà considerar, d'alguna manera, les càrregues o deutes que hi recaiguin, ja que la norma es refereix a un valor real net. En aquest sentit, podríem entendre que el valor real net és el següent:  $3.000.000$  (valor real) - 1.500.000 (préstec hipotecari pendent) = 1.500.000; i la reducció per habitatge seria llavors d'1.425.000 ( $1.500.000 \times 95\%$ ). Amb aquest plantejament, la base liquidable seria: base imposable (1.759.100) - reduccions (15.956,87 + 1.425.000) = 318.143,13 euros.

Per a calcular la quota íntegra hem d'aplicar la tarifa autonòmica (art. 22 *quinquies* Decret legislatiu 1/2009), en la qual s'incrementen els últims trams pel que fa a la tarifa estatal. El tram aplicable a la nostra base liquidable seria el de «base liquidable fins 239.389,13» amb una quota de 40.011,04, i la resta de la base liquidable (78.754) aniria al 25,50%, cosa que dona lloc a una quota de 20.082,27. Per tant, la quota íntegra és 60.093,31 ( $40.011,04 + 20.082,27$ ) i s'hi ha d'aplicar el coeficient multiplicador corresponent al Grup II d'hereus i segon tram de patrimoni preexistent (1,05), que preveu la normativa estatal (art. 22 LISD). En conseqüència, la quota tributària serà de  $60.093,31 \times 1,05 = 63.097,97$  euros.

Cal notar que en aquest cas, tot i l'important valor dels béns que integren l'herència, especialment el xalet de 3.000.000 d'euros, no s'obté una quota tan elevada com la que resultaria d'aplicar exclusivament la normativa estatal. Això és perquè la reducció autonòmica per habitatge habitual, en no tenir el límit de la normativa estatal (122.606,47 euros), neutralitza pràcticament la tributació d'aquest immoble, ja que s'aplica un percentatge del 95% sobre el seu valor real (net) i sense cap límit.

## PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ<sup>18</sup>

<sup>(18)</sup>1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

### 3.2. Activitat 1.3.2

#### ENUNCIAT

Els senyors Vicente i Maria, residents a Saragossa, tenien constituïda una comunitat de béns, titular en proindivís d'una sèrie d'habitatges i locals destinats a l'arrendament. La comunitat disposava d'una persona contractada a jornada completa encarregada de la gestió dels arrendaments.

Els cònjuges desenvolupaven l'activitat de manera personal, habitual i directa, exercien funcions de gerent i tenien un despatx afecte a l'activitat de lloguer. En els últims dos anys els cònjuges van tenir rendiments econòmics negatius derivats de l'anterior comunitat i, d'altra banda, el matrimoni va presentar declaracions de l'IRPF en l'últim exercici de manera individual, amb una suma de les bases del marit de 60.000 euros i de 62.000 euros en el cas de la muller.

Durant l'any 2015 el matrimoni morí i el seu fill i hereu vol aplicar-se en la seva liquidació de l'ISD la reducció del 99% de la base imposable regulada en l'art. 131 de la Llei 10/2015 de la Comunitat Autònoma d'Aragó.

Partint d'aquests fets, determineu, de manera raonada, si és possible l'aplicació d'aquesta reducció.

#### RECURSOS:

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
  - Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions.
  - Reial Decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel que s'aprova el Reglament de l'Impost sobre Successions i Donacions..
- Vincles d'interès:
  - Agència Estatal d'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
  - Tribunal Constitucional ([www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)): Jurisprudència constitucional.
  - Consell General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

## SOLUCIÓ<sup>19</sup>

<sup>(19)</sup>Segons l'art. 131 de la Llei 10/2015 sobre les disposicions dictades per la Comunitat Autònoma d'Aragó sobre tributs cedits, la reducció de la base imposable de l'art. 20.2.c de la LISD per l'adquisició *mortis causa* de qualsevol dret sobre una empresa individual, negoci professional o participacions en entitats s'aplicarà, en aquest cas, de la manera següent

- Si es fa pel cònjuge o descendents de la persona morta, s'aplicarà una reducció del 99% sobre el valor net que, inclòs en la base imposable, correspongui, proporcionalment, al valor dels béns esmentats. Així i tot, quan no hi hagi descendents, la reducció podrà ser aplicada per ascendents i col·laterals fins al tercer grau.
- En el cas de l'empresa individual o el negoci professional, aquests béns hauran d'haver estat exempts, d'acord amb l'apartat vuitè de l'article 4 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el Patrimoni.

I en concret, pel que fa a aquesta exempció dels béns i drets afectes a l'empresa individual o el negoci professional, l'art. 4.8 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, estableix que estan exempts els béns i drets de les persones físiques necessaris pel desenvolupament de la seva activitat, sempre que aquesta última s'exerceixi de manera habitual, personal i directa, i en constitueixi la principal font de renda.

D'altra banda, l'art. 3 del RD 1704/1999, de 5 de novembre, pel qual es determinen els requisits i condicions de les activitats empresarials i professionals i de les participacions en entitats per l'aplicació de les exempcions corresponents en l'impost sobre el patrimoni estableix que s'entendrà com a principal font de renda els rendiments derivats de l'activitat econòmica quan representin almenys el 50% de l'import de la seva base imposable de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

Així doncs, tal com indica l'enunciat, queda provat que les activitats econòmiques que els causants exercien en el moment de la successió (eren rendiments negatius) no en



constituïen la principal font de renda (més del 50% de la seva base imposable de l'IRPF), per la qual cosa no seria d'aplicació la reducció del 95% en el negoci individual.

## PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ<sup>20</sup>

<sup>(20)</sup>1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada de l'enunciat i de les qüestions que es plantegen.

3) Cerca de la normativa aplicable i d'altres recursos jurídics (jurisprudència o doctrina administrativa) en els principals vincles d'interès en matèria tributària o en bases de dades jurídiques.

4) Interpretació de la normativa aplicable.

5) Aplicació de la normativa i de la resta de recursos en matèria tributària, realitzant algun comentari personal sobre la matèria suscitada raonant-ho jurídicament.

### 3.3. Activitat 1.3.3

#### ENUNCIAT

La Sra. Garmendia, resident a Barcelona, dona al seu únic fill, Fermín, de 38 anys, un pis situat a la mateixa ciutat, valorat en 276.000 euros, perquè constitueixi el seu primer habitatge habitual, sobre el qual recau una hipoteca en garantia del préstec que es va subscriure per a la seva adquisició de 82.000 euros, que assumirà en Fermín de manera fefaent. També li dona un terreny rústic declarat com a zona arqueològica situat a Arenys de Mar (Barcelona) qualificat i inscrit d'acord amb la Llei 9/1993, del 30 de setembre, en el patrimoni cultural català valorat en 560.000 euros.

Tenint en compte que el patrimoni preexistent d'en Fermín és de 26.500 euros i que la donació s'ha elevat ja a escriptura pública, calculeu la quota que cal pagar en concepte d'ISD.

#### RECURSOS:

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
  - Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions.
  - Reial Decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel que s'aprova el Reglament de l'Impost sobre Successions i Donacions..
- Vincles d'interès:



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

- Agència Estatal d'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
- Tribunal Constitucional ([www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)): Jurisprudència constitucional.
- Consell General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

## SOLUCIÓ<sup>21</sup>

<sup>(21)</sup>La normativa catalana en matèria d'ISD és la Llei catalana 19/2010, de 7 de juny, de regulació de l'impost sobre successions i donacions.

En concret, en tractar-se d'una donació, en Fermín està obligat a pagar l'impost ISD (art. 5.b LISD).

La base imposable de l'impost, en les transmissions entre vius, és constitueix pel valor net dels béns i drets adquirits (art. 9.b LISD). A més, hi ha determinades càrregues i deutes que són deduïbles. En aquest cas, d'una banda, en relació amb el pis donat s'admet la deducció del capital pendent d'amortització de la hipoteca perquè és un deute del donant garantida amb un dret real sobre l'immoble que el donatari ha assumit fefaentment (art. 17.1 LISD). Per tant,  $276.000 \text{ euros} - 82.000 = 194.000 \text{ euros}$ . I de l'altra, en relació amb el terreny, en no haver-hi càrregues ni deutes, el valor que cal integrar a la base imposable és de 560.000 euros. La suma de les dues xifres determina la base imposable d'en Fermín:  $194.000 + 560.000 = 754.000 \text{ euros}$ .

Per a determinar la base liquidable cal comprovar si hi ha alguna reducció aplicable segons la normativa autonòmica. Cal assenyalar que no és aplicable la reducció per donació d'habitatge que constitueixi el primer habitatge habitual (art. 54 i 55 Llei catalana 19/2010), atès que en Fermín té més de 36 anys (art. 55.1.b Llei catalana 19/2010), però a la base imposable del terreny, en tractar-se d'un negoci jurídic gratuït entre mare i fill, es pot practicar una reducció del 95% del valor, ja que al terreny hi ha situada una zona arqueològica catalogada legalment com a tal (art. 50 Llei catalana 19/2010). El gaudi definitiu d'aquesta reducció està condicionat al fet que en Fermín mantingui aquest terreny durant els 5 anys posteriors a la donació, amb l'única excepció de la mort del subjecte abans del termini indicat o de l'adquisició a títol gratuït del bé per algun ens local territorial de Catalunya. Així doncs, la reducció aplicable a la donació del terreny és:  $560.000 \times 95\% = 532.000 \text{ euros}$ . I la base liquidable serà:  $754.000 \text{ (base imposable)} - 532.000 \text{ (reducció)} = 222.000 \text{ euros}$ .

Per a calcular la quota íntegra s'ha d'aplicar la tarifa autonòmica específica per a les transmissions lucratives entre vius a favor de contribuents dels grups I i II (art. 57.1 Llei catalana 19/2010). El tram aplicable a la nostra base liquidable seria el de «fins a 200.000 euros» amb una quota de 10.000 euros, i a la resta de base liquidable (22.000 euros) s'aplicaria un 7%, donant una quota de 1.540 euros. Per tant, la quota íntegra és d'11.540 euros ( $10.000 + 1.540$ ), sobre la qual s'ha d'aplicar el coeficient multiplicador corresponent als grups I i II (coeficient 1). En conseqüència, la quota tributària és d'11.540 euros ( $11.540 \times 1$ ). En no haver-hi cap deducció, la quota tributària coincideix amb la quota que haurà de pagar en Fermín.

## PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ<sup>22</sup>

- <sup>(22)</sup>1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.
- 2) Lectura detallada de l'enunciat i de les qüestions que es plantegen.
- 3) Cerca de la normativa aplicable i d'altres recursos jurídics (jurisprudència o doctrina administrativa) en els principals vincles d'interès en matèria tributària o en bases de dades jurídiques.
- 4) Interpretació de la normativa aplicable.
- 5) Aplicació de la normativa i de la resta de recursos en matèria tributària, realitzant algun comentari personal sobre la matèria suscitada raonant-ho jurídicament.

## 4. Impost sobre el patrimoni

### 4.1. Activitat 1.4.1.

#### ENUNCIAT

El senyor Pérez és un pintor de reconegut prestigi. Viu a Madrid, on té l'habitatge habitual, el valor cadastral del qual és de 250.000 euros. Aquest habitatge el va rebre en herència i va ser comprovat i valorat, a efectes de l'ISD, en 300.000 euros. A més, és propietari dels immobles següents: un pis a Sevilla, el valor cadastral del qual és de 150.000 euros i que va ser adquirit per 200.000 euros; un xalet a Mallorca, adquirit fa quinze anys per 300.000 euros, amb un valor cadastral actual de 350.000 euros i amb un valor de mercat actual de 750.000 euros; una casa en construcció a Barcelona, per la qual ha satisfet 100.000 euros per l'adquisició del terreny, més 50.000 euros per altres conceptes relatius a la seva construcció i amb un deute de 80.000 euros pel préstec hipotecari sol·licitat per a fer les obres, i un molí de vent, a Ciudad Real, inscrit en el Registre General de Béns d'Interès Cultural, valorat en 500.000 euros i amb un deute de 200.000 euros pel préstec hipotecari sol·licitat per a adquirir-lo.

A més, té el patrimoni artístic següent: un quadre d'un amic seu, també pintor, amb una antiguitat de 50 anys i un valor de 50.000 euros; un altre, amb una antiguitat de 125 anys i un valor de 75.000 euros; un altre, amb una antiguitat de 75 anys i un valor de 100.000 euros; un tapís valorat en 25.000 euros; uns dibuixos valorats en 15.000 euros, i una obra pictòrica pròpia, valorada en 500.000 euros. Finalment, té un quadre de Goya, valorat en 600.000 euros, que es troba cedit al Museu d'Art de Buenos Aires per un període de dos anys.

Suposant que el senyor Pérez no té cap altre bé, dret o deute, calculeu la base imposable del seu impost sobre el patrimoni.

#### RECURSOS

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
  - Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni.
- Vincles d'interès:



Capacitat  
d'anàlisi



Comunicació  
escrita



Habilitats  
bàsiques  
d'informàtica  
tributària



Cerca  
d'informació



Resolució  
de  
problemes



Treball  
autònom

- Agència Estatal d'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
- Tribunal Constitucional ([www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)): Jurisprudència constitucional.
- Consell General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

## SOLUCIÓ<sup>23</sup>

<sup>(23)</sup>En relació amb l'habitatge habitual del senyor Pérez, que està situat a Madrid, el valor que cal computar en la base imposable de la seva declaració de l'impost sobre el patrimoni és, segons el que estipula l'article 10.1 LIP, el més alt dels tres següents: el valor cadastral, el comprovat per l'Administració a efectes d'altres tributs o el preu, contraprestació o valor de l'adquisició. En aquest cas, doncs, és més alt el valor comprovat a efectes de l'impost sobre successions i donacions (300.000 euros) que el valor cadastral (250.000 euros).

A més, cal tenir en compte l'exempció de l'habitatge habitual, que regula l'article 4.9 LIP, que actua com a mínim exempt. És a dir, el legislador exonera de tributació fins a una quantia determinada legalment, però subjecta a gravamen per la resta del valor de l'immoble. Per tant, en aquest cas, el senyor Pérez es pot deduir 300.000 euros, de manera que el valor que ha d'incloure a la base imposable de la seva declaració de l'IP és de:  $300.000 - 300.000 = 0$  euros.

Pel que fa al pis que posseeix el Sr. Pérez a Sevilla, novament, cal recórrer al dit article 10.1 LIP, que, com s'ha dit, estableix que el valor dels béns immobles ha de ser el més alt dels tres següents: el valor cadastral, el comprovat per l'Administració a efectes d'altres tributs o el preu, contraprestació o valor de l'adquisició. En aquest cas, només tenim les dades del valor cadastral (150.000 euros) i el valor de l'adquisició (200.000 euros). Per tant, cal incloure a la base imposable de l'IP aquest últim valor: 200.000 euros.

Cal fer la mateixa operació amb el xalet que té el Sr. Pérez a Mallorca. Ens diu l'enunciat que va ser adquirit fa quinze anys per 300.000 euros, amb un valor cadastral actual de 350.000 euros i amb un valor de mercat actual de 750.000 euros. Només hem de tenir en compte els dos primers valors, atès que l'article 10.1 LIP no fa cap referència al valor de mercat. Per tant, el valor que s'ha d'incloure a la base imposable de l'IP és el valor cadastral: 350.000 euros.

Pel que fa a la casa en construcció a Barcelona, per la qual ha satisfet 100.000 euros, en adquirir el terreny, més 50.000 euros per altres conceptes relatius a la seva construcció, cal tenir en compte el que disposa l'article 10.2 LIP. Segons aquest precepte, quan els béns immobles estiguin en fase de construcció, s'estimarà com a valor patrimonial les quantitats que efectivament s'hagin invertit en la construcció fins a la data de la meritació de l'impost, a més del valor patrimonial del sòl corresponent. Així doncs, el senyor Pérez ha de sumar 100.000 euros (terreny) + 50.000 euros (construcció) = 150.000 euros.

A més, l'enunciat ens diu que el senyor Pérez té un deute de 80.000 euros pel préstec hipotecari sol·licitat per a fer les obres. Aquí cal aplicar-hi l'article 25.2.b LIP, segons el qual no és objecte de deducció la hipoteca que garanteixi el preu ajornat en l'adquisició d'un bé, sense perjudici que sí que ho sigui el preu ajornat o el deute garantit. Per tant, cal deduir el deute de 80.000 euros.

Segons l'enunciat, el Sr. Pérez és propietari d'un molí de vent a Ciudad Real. Tenint en compte que som davant un bé integrant del patrimoni històric de l'Estat o de la comunitat autònoma i que ha estat declarat bé d'interès cultural, hi és aplicable l'article 4.1 LIP, que

preveu l'exempció d'aquest tipus de béns. Per tant, el senyor Pérez no ha d'incloure el valor d'aquest bé a la base imposable de la seva declaració de l'impost.

Així mateix, no cal oblidar el que disposa l'article 25.3 LIP, segons el qual en cap cas no són objecte de deducció els deutes contrets per a l'adquisició de béns o drets exempts. Així doncs, el deute de 200.000 euros pel préstec hipotecari sol·licitat per a l'adquisició del molí de vent no és deduïble.

Passant als objectes d'art i antiguitats que són propietat del senyor Pérez, cal considerar que l'article 4.3 LIP declara l'exempció dels que tinguin un valor inferior a les quantitats que s'estableixen en l'article 26.4 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, de patrimoni històric espanyol, desplegat per l'article 26.1.b del RD 111/1986, de 10 de gener. L'exempció, en aquest cas, no funciona com un mínim exempt, sinó com una quantia fixa que determina la subjecció íntegra del valor del bé si se supera.

De manera que el quadre amb una antiguitat de 50 anys i un valor de 50.000 euros n'està exempt, perquè té menys de cent anys i el seu valor és inferior a 90.151,82 euros. El quadre amb una antiguitat de 125 anys i un valor de 75.000 euros hi està subjecte, perquè té més de cent anys i el seu valor és superior a 60.101,21 euros. El quadre amb una antiguitat de 75 anys i un valor de 100.000 euros hi està subjecte, perquè té menys de cent anys i el seu valor és superior a 90.151,82 euros.

D'altra banda, també n'està exempt el tapís valorat en 25.000 euros, perquè el seu valor és inferior a 30.050,61 euros. També n'estan exempts els dibuixos valorats en 15.000 euros, perquè el seu valor és inferior a 18.030,36 euros.

Pel que fa a l'obra pictòrica pròpia, cal tenir present que l'article 4.3.b LIP la declara exempta mentre romangui en el patrimoni de l'autor. Per tant, el senyor Pérez no l'ha d'integrar a la seva base imposable de l'impost.

Finalment, pel que fa al quadre de Goya cedit a un museu per un període de dos anys, cal assenyalar que no s'aplica l'exempció de l'article 4.3.a LIP, perquè la cessió és inferior a tres anys. De manera que el senyor Pérez haurà d'integrar a la base imposable de l'impost un import de 600.000 euros, atès que el valor del quadre, que té més de cent anys, és superior a 60.101,21 euros.

En conclusió, la base imposable de l'impost sobre el patrimoni del senyor Pérez és de:  $200.000 + 350.000 + 150.000 - 80.000 + 75.000 + 100.000 + 600.000 = 1.395.000$  euros.

## PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ<sup>24</sup>

<sup>(24)</sup>1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

## 4.2. Activitat 1.4.2.

### ENUNCIAT

El 31 de desembre del 2017, el patrimoni d'en Sergio, que té 68 anys, està format pels béns següents:

- a) Un pis, que és la seva residència habitual, que va adquirir per 1.200.000 euros i que té un valor cadastral de 850.000 euros.
- b) Un compte corrent amb saldo, a 1 de setembre del 2017, d'1.100.000 euros, en què va fer un ingrés el dia 1 d'octubre de 100.000 euros. El dia 10 de desembre de 2017 el banc li ingressa 300.000 euros per un préstec que se li acaba de concedir.
- c) Un dret d'usdefruit vitalici sobre la meitat d'un habitatge, el preu d'adquisició del qual va ser de 800.000 euros i el valor cadastral, d'1.000.000 d'euros.
- d) Un Rolls-Royce Silver Dawn, adquirit el 9 de juny del 2012 per 142.000 euros.

Amb aquestes dades, determineu la quota que cal pagar per l'IP, aplicant la normativa estatal i tenint en compte que el valor de l'usdefruit és de 105.000 euros.

### RECURSOS

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
  - Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni.
- Vincles d'interès:
  - Agència Estatal d'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
  - Tribunal Constitucional ([www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)): Jurisprudència constitucional.
  - Consell General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

## SOLUCIÓ<sup>25</sup>

<sup>(25)</sup>En primer lloc, per a determinar la base imposable de l'impost s'han d'aplicar les normes previstes en la LIP i fer la valoració individual de cada un dels béns sotmesos a gravamen.

En relació amb el pis, l'art. 10 LIP assenyala que el valor que es prendrà en compte en l'IP per als béns immobles de naturalesa urbana serà el més gran entre aquests tres: el valor cadastral; el comprovat per l'administració a efectes d'altres tributs, o el preu o valor d'adquisició. En el nostre cas, el valor d'adquisició és el de major quantitat dels tres al·ludits (1.200.000 euros). No obstant això, l'art. 4.9 LIP estableix una exempció sobre l'habitatge habitual del contribuent fins a un import de 300.000 euros, per la qual cosa per a determinar el valor del patrimoni net cal minorar aquest import del valor d'adquisició (1.200.000 - 300.000 = 900.000 euros).

En relació amb el compte, l'art. 12 LIP determina que la valoració dels dipòsits en compte corrent serà el major valor del saldo a 31 de desembre (data de meritació de l'IP) o el saldo mitjà ponderat corresponent a l'últim trimestre. En el nostre cas, el saldo del compte a 31 de desembre és d'1.500.000 euros (1.100.000 + 100.000 + 300.000). No obstant això, l'art. 12 LIP estableix que quan l'import d'un deute originat per un préstec s'ingressa en l'últim trimestre de l'any, no es computarà per a determinar el saldo mitjà ni es dedueix com a deute, per tal de neutralitzar d'aquesta manera l'efecte del préstec. Per tant, s'integren a la base imposable de l'impost 1.200.000 euros.

Pel que fa al dret d'usdefruit, el valor del bé sobre el qual cal aplicar les regles de valoració de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats és el valor cadastral (1.000.000 euros), en ser més gran que el valor d'adquisició (800.000 euros) (art. 20 i 10 LIP). En tenir un dret d'usdefruit sobre la meitat del pis, el percentatge de l'usdefruit s'aplicarà sobre la meitat del valor de bé, és a dir 500.000 euros. Per a determinar el valor de l'usdefruit cal aplicar les regles contingudes en l'art. 10 LITPAJD, però l'enunciat de l'exercici assenyala que aquest valor és de 105.000 euros. Per tant, aquesta és la quantitat que cal integrar en la base imposable.

En relació amb el vehicle, se'n computarà el valor de mercat en la data de meritació de l'impost i es podrà prendre com a referència les taules de valoració de vehicles usats aprovades pel Ministeri d'Economia i Hisenda (art. 18 LIP). L'ordre vigent en la data de meritació de l'impost és l'Ordre HFP/1895/2016, de 14 de desembre, per la qual s'aproven els preus mitjans de venda aplicables en la gestió de l'impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, Impost sobre Successions i Donacions i Impost Especial sobre determinats mitjans de transport. Segons l'annex I de l'Ordre, el valor del vehicle nou de marca i model Rolls-Royce Silver Dawn és de 162.300 euros (pàg. 88200 BOE). Segons l'annex IV d'aquesta mateixa Ordre, en tractar-se d'un vehicle de més de 5 anys, però menor de 6 anys, el seu valor és el 39% del valor com a vehicle nou (162.300 x 39%) = 63.297 euros.

Per tant, el valor del patrimoni net que ha d'integrar en Sergio a la base imposable de l'impost és la suma dels valors obtinguts: 900.000 + 1.200.000 + 105.000 + 63.297 = 2.268.297 euros.

A aquesta quantitat, cal restar-hi el mínim exempt (art. 28.2 LIP) per a obtenir la base liquidable. El mínim exempt que assenyala la normativa estatal és de 700.000 euros. Per tant, aquesta base serà de 2.268.297 - 700.000 = 1.568.297 euros. A la base liquidable s'han d'aplicar els tipus de l'art. 30.2 LIP. Per als primers 1.336.999,51 euros es fixa una quota de 8.523,36 euros i per a la resta cal aplicar un 1,3% (1.568.297 - 1.336.999,51) x 1,3% = 3.006,87 euros. La suma de les dues quotes conformen la quota íntegra (8.523,36 + 3.006,87) = 11.530,23 euros.

Atès que en el supòsit no s'indiquen les dades sobre l'IRPF d'en Sergio, no podem determinar el límit conjunt de la quota íntegra entre l'IRPF i l'IP. Per tant, com que no hi ha ni deduccions ni bonificacions, la quota que cal ingressar coincideix amb la quota íntegra.

## PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ<sup>26</sup>



- <sup>(26)</sup>1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.
- 2) Lectura detallada de l'enunciat i de les qüestions que es plantegen.
- 3) Cerca de la normativa aplicable i d'altres recursos jurídics (jurisprudència o doctrina administrativa) en els principals vincles d'interès en matèria tributària o en bases de dades jurídiques.
- 4) Interpretació de la normativa aplicable.
- 5) Aplicació de la normativa i de la resta de recursos en matèria tributària, realitzant algun comentari personal sobre la matèria suscitada raonant-ho jurídicament.

