

Fiscalitat directa

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00189982

Índex

1. Impost sobre la renda de les persones físiques.....	5
1.1. Activitat 1.1.1	5
1.2. Activitat 1.1.2	8
1.3. Activitat 1.1.3	10
2. Impost sobre societats.....	14
2.1. Activitat 1.2.1	14
2.2. Activitat 1.2.2	17
2.3. Activitat 1.2.3	19
3. Impost sobre successions i donacions.....	22
3.1. Activitat 1.3.1	22
3.2. Activitat 1.3.2	24
3.3. Activitat 1.3.3	26
4. Impost sobre el patrimoni.....	29
4.1. Activitat 1.4.1.	29
4.2. Activitat 1.4.2.	32

1. Impost sobre la renda de les persones físiques

1.1. Activitat 1.1.1

ENUNCIAT

Durant l'exercici 2011, el Sr. Joan ha realitzat les següents operacions:

- Ha cobrat una prestació per atur prevista per dos anys en un sol pagament de 30.000 euros perquè amb els diners vol iniciar una activitat econòmica.
- Ha percebut un premi de l'empresa on treballava de 100.000 euros, pels 30 anys de fidelitat, que rebrà en 5 anys.
- Ha venut unes accions de Repsol per un preu de 9.000 euros, pactant amb el comprador que es pagui 3.000 euros cada any durant tres anys. Aquestes accions varen ser comprades pel Sr. Joan tres anys abans per 7.000 euros.
- Ha cobrat una assegurança de vida per un contracte que havia signat la seva cònjuge, morta en un accident de trànsit.
- Ha estat afortunat amb un premi de la Loteria de Nadal de 700.000 euros i un premi a un programa de televisió de 50.000 euros.
- Ha obtingut 10.000 euros pel lloguer d'un local comercial on està instal·lada una perruqueria, transferint l'IVA corresponent a l'arrendatari.

Als efectes de l'IRPF, expliqueu quin tipus de renda ha obtingut el Sr. Joan, si es produeix algun supòsit de no subjecció o exempció, quines són les quantitats íntegres imputables a l'exercici 2011 i com es produeix la integració d'aquestes rendes a la base imposable.

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): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
- Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
- Consell General del Poder Judicial (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.

SOLUCIÓ¹

⁽¹⁾Per la prestació de l'atur en la modalitat de pagament únic el Sr. Joan ha obtingut un rendiment del treball (art. 17.1.b LIRPF), tot i que podrà imputar-se a la declaració de l'any 2011 només la part de la prestació que correspondria a aquest any si no s'hagués cobrat tot de cop (art. 14.2.c LIRPF). Per tant, dels 30.000 euros cobrats, només s'imputarien l'any 2011 la meitat (15.000 euros) i l'altra meitat s'imputarien a la declaració de l'exercici 2012. També hauríem de tenir en compte que l'art. 7.n LIRPF estipula que les prestacions per atur en la seva modalitat de pagament únic, sempre que les quantitats es destinin a unes finalitats concretes (integració en societats laborals o cooperatives de treball associat i conversió en treballadors autònoms de treballadors amb discapacitat), gaudeixen, al 2009, d'exempció fins el límit de 15.500 euros. Els rendiments del treball s'integren a la base imposable general (art. 45 LIRPF).

Pel premi a la fidelitat de l'empresa, el Sr. Joan ha percebut un rendiment del treball que gaudeix d'una reducció del 40% per constituir un supòsit de rendiment irregular generat en més de dos anys. Els arts. 18.2 LIRPF i 11.2 RIRPF indiquen que si aquest tipus de rendiment es cobra de forma fraccionada, es tindrà dret a aquesta reducció només si el quocient resultant de dividir el número d'anys de generació entre el número de períodes impositius de fraccionament és superior a 2. En el nostre cas, $30 / 5 = 6$. Com que aquest resultat és superior a 2, el Sr. Joan podrà reduir-se el rendiment net en un 40%. L'any 2011, el Sr. Joan percep 20.000 euros, ja que els 100.000 euros els rebrà fraccionadament durant 5 anys ($100.000 / 5 = 20.000$). Per tant, els rendiments del treball seran: $20.000 - (20.000 \times 40\%) = 12.000$ euros. Com en el cas anterior, aquests rendiments del treball s'integren a la base imposable general (art. 45 LIRPF).

Per la venda de les accions ha obtingut un guany o pèrdua patrimonial (art. 33 LIRPF). Aquesta renda s'obté per la diferència entre el preu de transmissió i el preu d'adquisició, és a dir: $9.000 - 7.000 = 2.000$ euros (art. 34.1.a LIRPF). Com que es tracta de la venda d'unes accions admeses a negociació en el mercat de valors, s'han de tenir en compte les regles especials de valoració de l'art. 37.1.a LIRPF, la principal de les quals estipula que els valors indicats són els valors de cotització a Borsa en el moment en que es va fer l'adquisició i en el moment de la posterior transmissió, llevat que el preu pactat entre les parts sigui superior a aquest valor de cotització. A més, s'hauria de tenir en compte en aquest cas el règim transitori previst a la DT 9ª LIRPF, aplicable si el Sr. Joan hagués comprat les accions

abans del 31 de desembre de 1994, i segons el qual es permet aplicar una reducció de la part del guany patrimonial generat abans del 20 de gener de 2006, concretament un 25% anual per cada any que excedeixi de dos des del 31 de desembre de 1996. Finalment, com que el comprador pagarà a terminis, el Sr. Joan pot optar per imputar-se aquest guany patrimonial de forma proporcional a mesura que es facin exigibles els cobraments corresponents (art. 14.2.d LIRPF). Si el guany patrimonial és de 2.000 euros, el Sr. Joan pot optar per imputar només la tercera part d'aquesta renda a l'exercici de l'any 2011, és a dir: $2.000 / 3 = 666,66$ euros. Aquest guany patrimonial, com que deriva d'una transmissió patrimonial, s'integra a la base imposable de l'estalvi (art. 46 LIRPF).

Per l'assegurança de vida, les percepcions percebudes no constitueixen renda gravada a l'IRPF, ja que les rendes sotmeses a l'Impost sobre Successions i Donacions no estan subjectes al primer dels impostos indicats (art. 6.4 LIRPF). Només quan el contractant sigui a la vegada beneficiari, ens trobarem amb un rendiment del capital mobiliari subjecte a IRPF (art. 25.3 LIRPF), i en el cas que ens ocupa aquesta circumstància no es produeix (és contractant la cònjuge del Sr. Joan i és beneficiari aquest darrer), i el Sr. Joan haurà de tributar per aquests diners obtinguts a l'Impost sobre Successions i Donacions.

Per altra banda, el premi de la Loteria de Nadal de 700.000 euros està exempt a l'IRPF (art. 7.ñ LIRPF), però no en canvi el premi del programa de televisió, que el Sr. Joan haurà de declarar com a guany patrimonial no derivat de transmissió patrimonial (arts. 33.1 i 34.b LIRPF), que s'integra a la base imposable general (art. 45 LIRPF).

Finalment, els diners obtinguts per l'arrendament del local de negoci (10.000 euros) es declaren en concepte de rendiment del capital immobiliari (art. 22.1 LIRPF). En aquest cas, el Sr. Joan haurà d'incloure com a rendiment íntegre l'import rebut menys l'IVA transferit i cobrat (art. 22.2 LIRPF). Aquest rendiment també s'integra a la base imposable general (art. 45 LIRPF).

En tots els tipus de renda indicats, el rendiment íntegre imputable és el rendiment íntegre sense tenir en compte les retencions i altres pagaments a compte. Aquests darrers conceptes actuen al final de la liquidació de l'impost com a deducció de la quota líquida (art. 79.f LIRPF).

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ²

⁽²⁾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

La Núria treballa en una empresa dedicada a la venda de maquinària agrícola. En l'exercici de 2011 ha obtingut les quantitats següents:

- 1) Ha percebut un salari de 2.000 euros al mes, amb dues pagues extraordinàries a l'estiu i al Nadal.
- 2) Ha rebut una comissió de 10.000 euros per les vendes fetes durant l'exercici.
- 3) La Núria també ha estat premiada amb una quantitat de 3.000 euros per la seva fidelitat a l'empresa durant 10 anys, que percebrà en tres anualitats.
- 4) L'empresa on treballa ha fet una aportació de 8.000 euros al seu pla de pensions i la valoració fiscal de la retribució en espècie per la utilització d'un habitatge és de 12.000 euros, incloent-hi l'ingrés a compte, que no li ha estat repercutit.

Tenint en compte que totes les quantitats són íntegres, que la cotització a la Seguretat Social puja a un total de 2.400 euros i que ha pagat 300 euros al sindicat al qual està afiliada, calculeu el rendiment net reduït del treball de la Núria.

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): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.



Capacitat d'anàlisi



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Resolució de problemes



Treball autònom

- Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
- Consell General del Poder Judicial (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.

SOLUCIÓ³

⁽³⁾Totes les quantitats percebudes per la Núria es qualifiquen com a rendiments del treball, segons l'article 17 LIRPF: el salari, incloses les pagues extraordinàries (apartat 1, lletra a), la comissió per vendes (apartat 1, sempre que no tinguin el caràcter de rendiments d'activitats econòmiques), el premi per la fidelitat a l'empresa (apartat 1 i art. 18.2 LIRPF), l'aportació de l'empresa al seu pla de pensions (apartat 1, lletra f, i art. 43.1.1r.e LIRPF) i la valoració fiscal de la retribució en espècie per la utilització d'un habitatge (apartat 1 i art. 42.1 LIRPF).

Per a obtenir el rendiment net reduït del treball que la Núria ha d'incloure a la base imposable general de l'IRPF, cal fer una sèrie de passos que es detallen a continuació.

En primer lloc, s'ha de calcular el rendiment íntegre. Com a regla general, els rendiments íntegres es computen íntegrament (art. 18.1 LIRPF), és a dir, per les quantitats totals o "brutes", abans de practicar les retencions. En el nostre cas, això implica tenir en compte que a les quantitats indicades en l'enunciat ja s'ha sumat la quantitat que, si escau, hagi retingut el pagador de la renda. La suma de tots els rendiments íntegres (excepte la utilització de l'habitatge) és: salari de 28.000 (2.000 mensuals × 14 mesos, és a dir, 12 mesos de l'any més dues pagues extraordinàries) + 10.000 (comissió per vendes) + 1.000 (premi per fidelitat a l'empresa, ja que, d'un total de 3.000 euros que cobrarà en tres anualitats, en la primera anualitat cobra 1.000) + 8.000 (aportació de l'empresa al pla de pensions) = 47.000 euros. Respecte a la utilització de l'habitatge, cal tenir en compte el límit del 10% de la resta de rendiments del treball que estableix l'article 43.1.1r.a LIRPF. Per tant, aquesta retribució en espècie s'ha de computar per un import de 4.700 euros. En conseqüència, el rendiment íntegre total és de 51.700 euros.

En segon lloc, s'ha de calcular la reducció per rendiments irregulars. En aplicació de l'article 18.2 LIRPF, la Núria es pot aplicar una reducció del 40% sobre la part del rendiment íntegre que derivi de rendes generades en un període superior a dos anys i que no s'obtinguin en forma de renda periòdica o recurrent. És el cas del premi de 3.000 euros rebut per la Núria per la seva fidelitat a l'empresa durant 10 anys. L'article 11.2 LIRPF afegeix que quan els rendiments del treball amb un període de generació superior a dos anys es percebin de manera fraccionada, només hi és aplicable la reducció del 40% en cas que el quocient resultant de dividir el nombre d'anys de generació entre el nombre de períodes impositius de fraccionament sigui superior a dos. En el nostre cas, si dividim el nombre d'anys de generació del premi per fidelitat (10) entre el nombre d'anys de fraccionament del pagament d'aquest premi (3), podem observar que el resultat (3,33) és superior a dos, per la qual cosa hi podem aplicar la reducció. En aquest exercici la Núria percebrà 1.000 euros del premi i sobre aquesta quantitat podem aplicar la reducció: $1.000 \times 40\% = 400$ euros.

En tercer lloc, cal computar les despeses deduïbles. Les úniques despeses deduïbles sobre el rendiment íntegre del treball són les indicades taxativament en l'article 19.2 LIRPF. En el cas de la Núria, només s'indiquen en l'enunciat dues despeses: la cotització a la Seguretat Social (2.400 euros) i la quota satisfeta al sindicat (300 euros), i el total deduïble és de 2.700 euros.

En quart lloc, s'ha de determinar el rendiment net del treball. Aquesta xifra és la que resulta de la diferència entre el rendiment íntegre del treball (51.700 euros) i la reducció per rendiments irregulars (400 euros) i les despeses deduïbles (2.700 euros): $51.700 - 400 - 2.700 = 48.600$ euros.

I en cinquè lloc, cal obtenir el rendiment net reduït del treball. Sobre la xifra del rendiment net del treball, la Núria pot restar la quantitat que correspongui per l'aplicació de la reducció que preveu l'article 20 LIRPF. Atès que el rendiment net de la Núria (48.600

euros) és superior a 13.260 euros, la reducció és de 2.652 euros: 48.600 – 2.652 euros = 45.948 euros.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ⁴

⁽⁴⁾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

El senyor Martínez obté l'any 2011 un rendiment net de l'activitat professional de 49.800 euros i uns rendiments percebuts a l'estranger de 6.000 euros. Per aquests últims ha satisfet un impost a l'estranger de 1.650 euros. També ha obtingut un guany derivat d'una transmissió patrimonial de 13.800 euros a Espanya i 4.200 euros a l'estranger (l'impost satisfet a l'estranger ha estat de 900 euros). Té un fill de vuit anys pel qual pot practicar la quantia total del mínim per descendents. Enguany ha fet una aportació al pla de pensions de 6.000 euros. Es pot aplicar unes deduccions en activitats econòmiques i per donatius de 2.100 euros. I les retencions i els pagaments fraccionats pugen a 6.000 euros.

Calculeu la quota diferencial de l'IRPF corresponent a l'exercici de 2011 suposant que la comunitat autònoma de residència del contribuent no hagi aprovat una normativa pròpia i justifiqueu cadascuna de les operacions que feu. Així mateix, heu d'esmentar els preceptes aplicables en aquestes operacions de determinació de l'import del tribut.

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



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



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): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
 - Consell General del Poder Judicial (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.

SOLUCIÓ⁵

⁽⁵⁾Atès que es pot aplicar la quantia total del mínim per descendents, hem de tenir en compte que el mínim personal i familiar d'aquest contribuent és de $5.151 + 1.836 = 6.987$ euros (art. 57 i 58 LIRPF).

La renda general està determinada per la suma dels rendiments d'activitats professionals i els rendiments obtinguts a l'estranger: $49.800 + 6.000 = 55.800$ euros. Per tant, la base imposable general és de 55.800 euros.

Com que som davant una unitat familiar monoparental formada pel pare i el seu fill menor d'edat (art. 82.1.2a. LIRPF), caldrà aplicar-hi la reducció de 2.150 euros (art. 84.2.4t. LIRPF). És a dir: $55.800 - 2.150 = 53.650$ euros. Així mateix, per a obtenir la base liquidable general, cal aplicar-hi la reducció per aportació a un pla de pensions de 6.000 euros (art. 51.1 LIRPF). De manera que: $53.650 - 6.000 = 47.650$. Per tant, la base liquidable general és de 47.650 euros.

La quota íntegra estatal corresponent a la base liquidable general s'obté aplicant l'escala estatal prevista en l'article 63 LIRPF al total de la base liquidable general; i a la part que coincideixi amb el mínim personal i familiar també s'aplica l'escala i es minora de la quantia anterior. En aquest cas, la quota íntegra és el resultat d'aplicar l'escala general a 49.800 euros: fins a 33.007,20 euros correspon 4.266,86 euros; la resta (14.642,80 euros), al 18,5% (2.708,92 euros). El resultat és: $4.266,86 + 2.708,92 = 6.975,78$ euros. Al mínim personal i familiar (6.987 euros) s'aplica el tipus de gravamen de l'escala, el 12%, la qual cosa dóna una quantitat de 838,44 euros. Després, caldrà restar aquesta quantitat de l'anterior ($6.975,78 - 838,44$), cosa que dóna un resultat de 6.137,34 euros, que és la quota íntegra estatal corresponent a la base liquidable general.

Tenint en compte que la comunitat autònoma de residència del contribuent no ha establert una normativa pròpia, la quota íntegra autonòmica corresponent a la base liquidable general s'obté aplicant-hi l'escala que preveu la DT 15a. LIRPF. En el nostre cas, el resultat és idèntic al de la quota íntegra estatal, per la qual cosa la quota íntegra autonòmica corresponent a la base liquidable general és de 6.137,34 euros.

La renda de l'estalvi s'obtindrà de la suma de les dues quantitats següents: guany patrimonial a Espanya de 13.800 euros + guany patrimonial obtingut a l'estranger de 4.200 euros = 18.000 euros. Per tant, la base liquidable de l'estalvi és de 18.000 euros.

Per al càlcul de la quota íntegra estatal corresponent a la base liquidable de l'estalvi, cal aplicar-hi els tipus de gravamen previstos en l'article 66 LIRPF, és a dir, fins a 6.000 euros al 9,5% i la resta al 10,5%. Per tant, el resultat és: $(6.000 \times 9,5\%) + (12.000 \times 10,5\%) = 1.830$ euros.

Segons l'article 76 LIRPF, per a la determinació de la quota íntegra autonòmica corresponent a la base liquidable de l'estalvi, també cal aplicar-hi els mateixos tipus de gravamen que per a la quota íntegra estatal, és a dir, fins a 6.000 euros al 9,5% i la resta al 10,5%. Per tant, el resultat també és: $(6.000 \times 9,5\%) + (12.000 \times 10,5\%) = 1.830$ euros.

Sumant la quota íntegra estatal corresponent a la base liquidable general (6.137,34 euros) més la quota íntegra estatal corresponent a la base liquidable de l'estalvi (1.830 euros), obtenim la quota íntegra total estatal (7.967,34 euros). Segons l'article 67.1.b LIRPF, per a obtenir la quota líquida estatal, cal restar el 50% de les deduccions en activitats econòmiques i per donatius. Per tant, la quota líquida estatal serà de: $7.967,34 - (2.100 \times 50\%) = 6.917,34$ euros.

I si sumem la quota íntegra autonòmica corresponent a la base liquidable general (6.137,34 euros) més la quota íntegra autonòmica corresponent a la base liquidable de l'estalvi (1.830 euros), obtenim la quota íntegra total autonòmica (7.967,34 euros). Segons l'article 77.1.b LIRPF, per a obtenir la quota líquida autonòmica, cal restar el 50% de les deduccions en activitats econòmiques i per donatius. Per tant, la quota líquida autonòmica serà de: $7.967,34 - (2.100 \times 50\%) = 6.917,34$ euros.

La quota líquida total és la suma de la quota líquida estatal (6.917,34 euros) més la quota líquida autonòmica (6.917,34 euros), és a dir, 13.834,68 euros.

En haver obtingut rendiments a l'estranger pels quals s'han satisfet impostos fora d'Espanya, cal practicar la deducció per doble imposició internacional (art. 80 LIRPF). La deducció serà la menor d'aquestes dues quantitats: l'impost satisfet a l'estranger o la resultant d'aplicar el tipus mitjà.

Per al càlcul d'aquesta deducció, caldrà atendre els rendiments obtinguts a l'estranger, d'una banda, i els guanys patrimonials obtinguts també fora, de l'altra:

– Rendiments obtinguts a l'estranger:

Deducció. La menor de les quantitats següents:

a) Impost satisfet: 1.650 euros.

b) Aplicar-hi tipus mitjà ($22,37\% \times 5.123,66$): 1.146,16 euros.

Cal tenir en compte que prèviament s'ha calculat el tipus mitjà i la part de la base liquidable obtinguda a l'estranger. El tipus mitjà efectiu, segons l'article 80.2 LIRPF, serà el resultat de multiplicar per 100 el quocient obtingut de dividir la quota líquida total per la base liquidable. A aquest efecte, s'haurà de diferenciar el tipus de gravamen que correspongui a les rendes generals i de l'estalvi.

Per tant, en primer lloc, hem de trobar la part de la quota líquida total que es correspon amb la renda general. La quota líquida total és de 13.834,68 euros; la quota íntegra total de l'impost és de $7.967,34 + 7.967,34 = 15.934,68$ euros, i la quota íntegra total corresponent a la base liquidable general és de $6.137,34 + 6.137,34 = 12.274,68$ euros. De manera que la quota líquida total que es correspon amb la renda general és de: $13.834,68 \times (12.274,68 / 15.934,68) = 10.657,02$ euros. El tipus mitjà efectiu que es correspon amb la renda general és de: $10.657,02 / 47.650 = 22,37\%$.

D'altra banda, la part de la base liquidable general obtinguda a l'estranger és de: $47.650 \times (6.000 / 55.800) = 5.123,66$ euros. La part de base liquidable general gravada a l'estranger es determina aplicant la reducció que proporcionalment correspon als rendiments obtinguts a l'estranger i integrats a la base liquidable.

– Guanys patrimonials:

Deducció. La menor de les quantitats següents:

a) Impost satisfet: 900 euros.

b) Aplicar-hi tipus mitjà ($17,65\% \times 4.200$): 741,30 euros.

De nou, s'ha calculat el tipus mitjà i s'ha tingut en compte la part de la base liquidable obtinguda a l'estranger. La quota líquida total que es correspon amb la renda de l'estalvi és de: $13.834,68 - 10.657,02 = 3.177,66$ euros. El tipus mitjà efectiu que es correspon amb la renda de l'estalvi és de: $3.177,66 / 18.000 = 17,65\%$.

D'altra banda, la part de la base liquidable de l'estalvi obtinguda a l'estranger és de 4.200 euros. La part de la base liquidable de l'estalvi gravada a l'estranger coincideix amb l'import obtingut a l'estranger, ja que no és aplicable a la base imposable de l'estalvi cap reducció.

En definitiva, la deducció total serà de: $1.146,16 + 741,30 = 1.887,46$ euros.

Així, la quota diferencial serà el resultat de restar a la quota líquida la deducció per doble imposició i les retencions i els pagaments a compte:

Quota diferencial: quota líquida (13.834,68) – deducció per doble imposició (1.887,46) – retencions i pagaments a compte (6.000) = 5.947,22 euros.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ⁶

⁽⁶⁾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

Una empresa de reduïda dimensió realitza les següents operacions a l'exercici de 2011:

- Compra un magatzem per un valor de 200.000 euros. L'empresa amortitza comptablement al 3% anual, però com que la seva plantilla ha crescut, essent l'increment de plantilla de 2,50, decideix amortitzar fiscalment aquest element patrimonial en cinc anys.
- Dota una provisió per cobrir el risc de devolució de vendes, per un import de 30.000 euros.
- Paga un recàrrec de 1.500 euros per pagament voluntari extemporani de l'IS de l'any anterior.
- Realitza una permuta d'uns terrenys amb una multinacional. Els valors comptable i de mercat del terreny lliurat per la multinacional són de 100.000 euros i 120.000 euros, respectivament, i els valors comptable i de mercat del terreny lliurat per l'empresa de reduïda dimensió són de 80.000 euros i 90.000 euros, respectivament.

Tenint en compte que el benefici comptable de l'empresa ha estat de 300.000 euros i que aquesta empresa arrossega dues bases imposables negatives de 20.000 i 10.000 els dos exercicis anteriors, calculeu la quota íntegra de l'IS d'aquesta empresa.

RECURSOS:

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Reial Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei de l'Impost sobre Societats.



Capacitat d'anàlisi



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Resolució de problemes



Treball autònom

- Reial Decret 1777/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre Societats.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
 - Consell General del Poder Judicial (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.

SOLUCIÓ⁷

⁽⁷⁾Les empreses de reduïda dimensió gaudeixen d'un règim especial als arts. 108 a 114 LIS. Per tal de calcular la quota íntegra hem d'obtenir primer la base imposable i després aplicar el tipus de gravamen corresponent, més reduït per aquest tipus de petites i mitjanes empreses.

La base imposable s'obté a partir del resultat comptable, aplicant un seguit d'ajustaments fiscals extracomptables.

Per la compra del magatzem, l'empresa de l'enunciat ha aplicat una amortització comptable del 3% anual, per la qual cosa a l'exercici 2011 la despesa comptable ha estat: $200.000 \times 3\% = 6.000$ euros. Tot i amb això, fiscalment aquesta societat ha decidit amortitzar aquest immoble aplicant els beneficis fiscals previstos al règim especial d'empreses de reduïda dimensió, entre el quals es troba la lliure amortització dels béns per creació de llocs de treball. A l'art. 109 LIS es disposa que el límit màxim per amortitzar lliurement s'obté de la multiplicació de 120.000 euros pel coeficient d'increment de plantilla (en el nostre cas, 2,5). Per tant, el límit màxim deduïble cada any en concepte de lliure amortització serà: $120.000 \times 2,5 = 300.000$ euros. L'empresa del supòsit ha decidit amortitzar en 5 anys, la qual cosa implica que la deducció anual per aquest concepte serà del 20% ($100/5 = 20$). Tenint en compte que el magatzem té un valor de 200.000 euros, l'amortització fiscal serà: $200.000 \text{ euros} \times 20\% = 40.000$ euros. Aquesta quantitat (40.000 euros) no supera el límit disposat a l'art. 109 LIS (que en el nostre cas és de 300.000 euros, tal com hem indicat), per la qual cosa és deduïble en la seva totalitat. Aquest règim de llibertat d'amortització també és extensible a totes les societats (no només a les empreses de reduïda dimensió) durant els exercicis 2009 i 2010 i sense els límits indicats, en virtut de la Disposició Addicional 11ª LIS, amb la condició que en els 24 mesos següents a la data d'inici del període impositiu en què els elements adquirits entrin en funcionament la plantilla mitjana total de l'entitat es mantingui respecte de la plantilla mitjana dels darrers 12 mesos.

Aquest requisit desapareix a partir de 2011, i en la DA 11a. TRLIS esmentada la llibertat d'amortització en elements nous de l'actiu material fix, amb caràcter general, per a tot tipus d'empreses i sense vinculació al manteniment d'ocupació, per als exercicis del 2011 al 2015.

En el nostre cas, essent la despesa per amortització comptable de 6.000 euros i la despesa fiscal per aquest concepte de 40.000 euros, al benefici comptable resultant del compte de pèrdues i guanys caldrà fer un primer ajustament negatiu per la diferència: $40.000 - 6.000 = 34.000$ euros.

En segon lloc, la provisió per cobrir el risc de devolució de vendes, per un import de 30.000 euros, no és deduïble fiscalment, segons l'art. 13.1.e) LIS. Com que s'ha aplicat

una despesa comptable de 30.000 euros, que no és deduïble fiscalment, caldrà practicar un ajustament positiu per aquesta quantitat.

Quant al recàrrec per pagament voluntari extemporani de l'IS de l'any anterior, per un import de 1.500 euros, aquesta despesa practicada per obtenir el benefici comptable tampoc és deduïble fiscalment, tal com indica l'art. 14.1.c) LIS. En aquest cas, també caldrà fer un ajustament positiu per aquesta quantia de 1.500 euros.

La permuta de terrenys no genera cap ingrés ni despesa comptablement. En canvi, l'art. 15.3 LIS determina que fiscalment les dues entitats permutants han d'integrar a la seva respectiva base imposable la diferència entre el valor normal de mercat dels elements adquirits i el valor comptable dels béns lliurats. Això implica que la nostra empresa ha de calcular un ingrés fiscal (no existent comptablement) per aquesta diferència. Essent el valor de mercat del terreny adquirit per l'empresa de 120.000 euros i el valor comptable del terreny lliurat per l'empresa a la multinacional de 80.000 euros, la diferència serà: $120.000 - 80.000 = 40.000$ euros. Com que es tracta d'un ingrés fiscal que no existeix comptablement, caldrà fer un ajustament positiu per aquesta quantitat.

En definitiva, la base imposable de l'empresa serà: 300.000 (benefici comptable) $- 34.000 + 30.000 + 1.500 + 40.000 = 337.500$ euros.

Essent una base imposable positiva, l'empresa es podrà compensar les bases imposables negatives dels darrers quinze anys. A partir de l'1 de gener de 2012, aquest període passa a ser de divuit anys. A l'enunciat s'indica que l'empresa arrossega dues bases negatives de 20.000 euros i 10.000 euros corresponents als dos exercicis anteriors. Per tant, la base imposable de l'any 2011 serà: $337.500 - 20.000 - 10.000 = 307.500$ euros.

Per últim, com que es tracta d'una empresa de reduïda dimensió, aquesta base imposable es gravarà als tipus de gravamen més reduïts previstos a l'art. 114 LIS: 25% pels primers 300.000 euros de base imposable i 30% per la resta de base imposable. En el nostre cas:

- $300.000 \text{ euros} \times 25\% = 75.000 \text{ euros}$.
- $(307.500 - 300.000) \times 30\% = 7.500 \times 30\% = 2.250 \text{ euros}$.
- Total quota íntegra: $75.000 + 2.250 = 77.250 \text{ euros}$.

S'ha de tenir en compte, finalment, que la Disposició Addicional 12ª LIS preveu un tipus de gravamen reduït a l'IS per manteniment o creació de llocs de treball. D'acord amb aquesta disposició, si l'empresa de l'enunciat tingués un import net de la xifra de negocis inferior a 5 milions d'euros i una plantilla mitjana inferior a 25 treballadors, durant els períodes impositius iniciats dintre dels anys 2009, 2010, 2011 i 2012 tributaria a un tipus encara inferior al que s'acaba d'indicar, sempre que durant els 12 mesos següents a l'inici de cadascun d'aquests períodes impositius la plantilla mitjana de l'empresa no fos inferior a la unitat ni inferior a la plantilla mitjana dels 12 mesos anteriors a l'inici del primer període impositiu que comenci a partir de l'1 de gener de 2009. En concret, el tipus de gravamen si es complissin aquestes condicions, seria: 20% pels primers 300.000 euros de base imposable i 25% per la resta de base imposable. En el nostre cas:

- $300.000 \text{ euros} \times 20\% = 60.000 \text{ euros}$.
- $(307.500 - 300.000) \times 25\% = 7.500 \times 25\% = 1.875 \text{ euros}$.
- Total quota íntegra: $60.000 + 1.875 = 61.875 \text{ euros}$.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ⁸

⁽⁸⁾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

L'empresa IMPLANTES, S.A. ha obtingut a l'exercici 2011 un benefici comptable de 100.000 €, i arrossega bases imposables negatives generades a l'any 2010 per un total de 250.000 €. Analitzant la seva comptabilitat, observem que ha imputat comptablement una despesa pels dividendes que ha distribuït als seus accionistes per un import de 25.000 euros. També ha amortitzat comptablement una maquinària en *leasing* per un import de 10.000 euros. Com és d'aplicació el règim de contractes d'arrendament financer de l'article 115 del TRLIS, l'amortització fiscal és de 15.000 euros. D'altra banda, ha imputat comptablement una dotació de 60.000 € per la pèrdua pel deteriorament dels crèdits derivats de les possibles insolvències de deutors que tenen una antiguitat superior a sis mesos des del venciment, dels quals un 40% estant garantits mitjançant un contracte d'assegurança de crèdit. Finalment, ha comptabilitzat com a despesa unes multes de trànsit per un import de 3.000 euros i un ingrés de 25.000 euros per la comptabilització de l'Impost sobre Societats de l'any anterior.

Calculeu la base imposable de l'Impost sobre Societats de l'exercici de 2011.

RECURSOS:

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Reial Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei de l'Impost sobre Societats.
 - Reial Decret 1777/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre Societats.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (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): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

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

SOLUCIÓ⁹

⁽⁹⁾La base imposable de l'Impost sobre Societats es defineix a partir del benefici comptable, sobre el qual es realitzen ajustaments fiscals positius o negatius. En el supòsit, amb les dades aportades, cal realitzar els següents ajustaments:

En primer lloc, un ajustament fiscal positiu de 25.000 € (dividends). Com que ha realitzat una despesa comptable de 25.000 €, la base imposable de l'IS s'ha d'augmentar en 25.000 €, perquè la despesa fiscal és de 0 €. Els dividends pagats per IMPLANTES, S.A. als seus accionistes són una retribució dels fons propis de l'entitat i, de conformitat amb l'article 14.1.a) TRLIS, les retribucions de fons propis són una despesa no deduïble fiscalment.

En segon lloc, cal realitzar un ajustament fiscal negatiu de 5.000 € (maquinària adquirida mitjançant un contracte de *leasing*). La despesa comptable ha estat de 10.000 €, però fiscalment es permet una despesa d'amortització de 15.000 €. Per tant, l'ajustament del resultat comptable ha de ser negatiu (art. 115 TRLIS).

En tercer lloc, cal realitzar un ajustament fiscal positiu de 24.000 € (60.000 x 40%). En aquest cas, la despesa comptable ha estat de 60.000 €, mentre que la despesa fiscal permesa és de 36.000 €, d'acord amb el que preveu l'art. 12.2 TRLIS. En relació a la resta de la despesa comptable (24.000 €), s'ha de fer un ajustament comptable positiu, ja que, d'acord amb l'art. 12.2.4º TRLIS, no són deduïbles les dotacions d'aquest tipus quan estan garantits mitjançant un contracte d'assegurança de crèdit.

En quart lloc, s'ha de realitzar un ajustament fiscal positiu de 3.000 €. IMPLANTES, S.A. ha donat una despesa comptable de 3.000 € quan la despesa fiscal és de 0 €. Segons l'art. 14.1.c) TRLIS, no són deduïbles fiscalment les sancions administratives.

Finalment, cal realitzar un ajustament fiscal negatiu de 25.000 €. Cal tenir en compte que no tenen la consideració d'ingressos fiscalment computables els derivats de la comptabilització de l'Impost sobre Societats (art. 14.1.b TRLIS).

En definitiva, la base imposable de l'IS de l'exercici 2011 és de: 100.000 € (benefici comptable) + 25.000 € - 5.000 € + 24.000 € + 3.000 - 25.000 € = 122.000 €.

No obstant això, si tenim en compte les bases imposables negatives del darrer exercici, la base imposable total de l'empresa IMPLANTES, S.A. a l'exercici de 2010 és de: 122.000 € - 122.000 € = 0 €. Quedant pendents de compensar 128.000 € (250.000 - 122.000) de l'exercici 2010, que podrà compensar fins l'any 2025.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ¹⁰

⁽¹⁰⁾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 plantejen.

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

La societat Construcciones Sur, SL, amb domicili social a Màlaga, llança un resultat comptable en el compte de pèrdues i guanys corresponent a l'exercici de 2011 de 25.000 euros. En efectuar l'autoliquidació de l'IS, pren en consideració les dades següents:

- L'import net de la xifra de negocis durant el període impositiu anterior va ser de 4.500.000 euros.
- Té bases imposables negatives pendents de compensar per un import de 2.000 euros.
- Té dret a la lliure amortització de béns adquirits per un import de 1.000 euros, amortitzats comptablement per 200 euros.
- Ha comptabilitzat recàrrecs de l'AEAT per un import de 500 euros.
- Ha comptabilitzat un regal als seus socis per un import de 500 euros.
- Ha comptabilitzat el propi IS per un import de 7.500 euros.
- Ha comptabilitzat una provisió per insolvència d'un client que no paga des del mes de setembre de 2011, per l'import total al qual puja el deute: 1.000 euros.
- En l'exercici de 2010 va fer una venda a terminis que li va generar un benefici de 100.000 euros. En l'exercici de 2011, es cobren 250.000 euros, del preu total d'1.000.000 euros.

Determineu davant quin tipus de societat ens trobem i si es podria acollir a alguns dels règims especials que preveu el TRLIS o si, per contra, li és aplicable el règim general. Quantifiquen la base imposable, partint del resultat comptable i indicant els ajustos fiscals pertinents.

RECURSOS:

- Mòdul 1 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 1 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Reial Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei de l'Impost sobre Societats.



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

- Reial Decret 1777/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre Societats.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
 - Consell General del Poder Judicial (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.

SOLUCIÓ¹¹

⁽¹¹⁾Som davant una empresa de dimensió reduïda, ja que l'import net de la xifra de negocis durant el període impositiu anterior és inferior a deu milions d'euros (art. 108 TRLIS). Per tant, hi són aplicables els incentius fiscals previstos per a aquest tipus d'empreses en els articles 109 a 114 TRLIS.

Quant a l'amortització lliure, com s'ha dit, es tracta d'una empresa de dimensió reduïda i, per tant, 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. 109 TRLIS). En concepte d'amortització, ha comptabilitzat una despesa comptable de 200 euros, mentre que l'amortització fiscal puja a 1.000 euros. Per tant, caldrà fer un ajust fiscal temporal de caràcter negatiu per un import de 800 euros.

En relació amb el recàrrec de l'AEAT, de conformitat amb l'article 14.1.c TRLIS, no tenen 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 d'aquest precepte, el recàrrec comptabilitzat per l'empresa Construcciones Sur, SL, no és una despesa fiscalment deduïble, i, per tant, s'ha de fer el corresponent ajust fiscal permanent de caràcter positiu per aquest import: 500 euros.

Respecte al regal als socis, d'acord amb l'article 14.1.i TRLIS, no tenen 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 figuren les despeses per relacions públiques amb clients o proveïdors, les despeses que d'acord amb els usos i costums s'efectuïn pel que fa al personal de l'empresa (com pot ser el típic lot de Nadal), i les despeses fetes per a promocionar la venda de béns i la prestació de serveis o que es trobin correlacionades amb els ingressos.

En aquest cas, l'empresa ha comptabilitzat una despesa de 500 euros en concepte de "regal als socis", que es pot considerar, d'acord amb el que s'ha dit prèviament, com una liberalitat sense que es pugui integrar en algun dels supòsits excepcionals prèviament esmentat en els quals sí que es permet computar fiscalment aquestes despeses per liberalitats i donatius. En conseqüència, ens trobem amb una despesa comptable que no és fiscalment deduïble, de manera que haurem d'efectuar el corresponent ajust fiscal permanent de caràcter positiu per l'import de 500 euros.

Quant a l'IS comptabilitzat, aquest import registrat en el compte de pèrdues i guanys no serà mai una despesa fiscalment deduïble ni, lògicament, tampoc no serà considerat un ingrés fiscalment computable (art. 14.1.b TRLIS). En aquest cas, doncs, s'ha de fer un ajust fiscal permanent de caràcter positiu equivalent a la quantitat comptabilitzada com a despesa en concepte d'IS: 7.500 euros.

Pel que fa a les provisions per insolvència, perquè siguin considerades una despesa fiscalment deduïble és necessari que hi concorri algun dels requisits o les 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'alçament de béns o que les obligacions hagin estat reclamades judicialment o siguin objecte d'un litigi judicial o procediment arbitral de la solució del qual depengui el cas (art. 12.2 TRLIS).

En aquest supòsit, la societat Construcciones Sur, SL, ha comptabilitzat una provisió per insolvència d'un client que no paga des del mes de setembre de 2011. Aquesta despesa comptable no és fiscalment deduïble perquè, en el moment de la meritació de l'impost (31 de desembre de 2011) no han transcorregut sis mesos des del venciment de l'obligació (setembre de 2011). En conseqüència, en la declaració de l'IS, aquesta societat ha de fer un ajust fiscal de caràcter positiu per l'import al qual puja aquesta provisió: 1.000 euros.

En relació amb l'operació a terminis, cal tenir present que l'article 19.4 TRLIS estableix que les rendes s'imputaran fiscalment a mesura que s'efectuïn els cobraments corresponents i de forma proporcional a aquests, excepte que l'entitat decideixi aplicar el criteri de la meritació. En altres paraules, davant aquest tipus d'operacions la societat pot triar, per a imputar la renda que se'n deriva, entre dues opcions: aplicar-hi el criteri de la meritació (que és el que s'aplica comptablement) i, d'aquesta manera, imputar tota la renda a l'exercici de la meritació, o, si escau, aplicar-hi el criteri de caixa (imputant la renda en proporció als pagaments ajornats que vagin vencent). En aquest últim supòsit, es produiran diferències entre la imputació fiscal i la comptable, i en conseqüència s'hauran d'efectuar els ajustos fiscals corresponents sobre el resultat comptable.

En el cas plantejat, la societat Construcciones Sur, SL, va efectuar una venda a terminis en l'exercici de 2010, i es va generar un benefici de 100.000 euros. Aquest exercici de 2011 cobra 250.000 euros del preu total d'1.000.000 euros, de manera que, aplicant-hi el criteri de caixa (les rendes s'imputen fiscalment a mesura que es vagin produint els cobraments i en proporció als pagaments efectuats), es cobra aquest any un 25% del total del benefici, és a dir, 25.000 euros. Atès que en comptabilitat se segueix el criteri de la meritació, el benefici generat per l'operació es va comptabilitzar l'any en què aquesta es va produir (2010, efectuant l'ajust fiscal negatiu corresponent). Per aquest motiu cal fer, l'any 2011, un ajust fiscal positiu per 25.000 euros (comptablement, l'ingrés és 0 euros, mentre que fiscalment és de 25.000 euros).

En definitiva, la base imposable serà de: 25.000 (resultat comptable) – 800 (amortització lliure) + 500 (recàrrec de l'AEAT) + 500 (regal als socis) + 7.500 (IS comptabilitzat) + 1.000 (provisió per insolvència) + 25.000 (operació a terminis) = 58.700 euros. Atès que existeixen bases imposables negatives pendents de compensar per un valor de 2.000 euros, la base imposable de l'IS puja a 56.700 euros.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ¹²

⁽¹²⁾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 senyor Montes, solter, mor l'1 de juliol de 2011 deixant en herència a les dues úniques nebodes que té, filles de la seva germana, l'Eloïsa i la Maria, de 20 i de 23 anys respectivament, sense patrimoni preexistent, el cabal següent a parts iguals: un pis que constituïa el seu habitatge habitual valorat en 200.000 euros, un apartament valorat en 175.000 euros i un fons d'inversió amb un saldo de 65.000 euros. L'Eloïsa té una discapacitat física del 33%. Les despeses de l'enterrament han pujat a 3.500 euros.

Calculeu l'autoliquidació de l'impost segons la normativa de la Comunitat de Madrid. Podeu consultar, sobre aquest tema, el Decret legislatiu 1/2010, de 21 d'octubre, que aprova el text refós de les disposicions legals de la Comunitat de Madrid en matèria de tributs cedits per l'Estat.

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): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
 - Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.



Capacitat d'anàlisi



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Resolució de problemes



Treball autònom

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

SOLUCIÓ¹³

⁽¹³⁾L'article 9.a LISD estableix que la base imposable en les transmissions *mortis causa* és el valor net de l'adquisició individual, i s'entén com a tal el valor real dels béns i drets minorat per les càrregues i els deutes que siguin deduïbles. Així doncs, la base imposable inclou els valors dels béns següents: 200.000 euros (habitatge habitual) + 175.000 (apartament) + 65.000 (fons d'inversió) = 440.000 euros. Per tant, la base imposable de cada neboda serà: $440.000 / 2 = 220.000$ euros.

A més, l'article 15 LISD estableix que l'aixovar domèstic formarà part de la massa hereditària i es valorarà en un 3%. De manera que: $220.000 \times 0,03 = 6.600$ euros. És a dir, la base imposable de cada neboda puja a 226.600 euros.

L'article 14.b LISD estableix com a deduïbles per a la determinació de la base imposable les despeses d'última malaltia, enterrament i funeral, quan es justifiquin. Les d'enterrament i funeral, a més, hauran de guardar la proporció adequada amb el cabal hereditari, d'acord amb els usos i costums de la localitat. Per tant, la base imposable de cada neboda s'ha de minorar en 1.750 euros ($3.500 / 2$), en concepte de despeses d'enterrament del senyor Montes. En resulta una base imposable subjecta a l'ISD, per a cada subjecte passiu, de 224.850 euros.

D'acord amb l'article 20 LISD, la base liquidable és el resultat de practicar sobre la base imposable les reduccions previstes en l'article esmentat i les que hagin aprovat les comunitats autònomes en exercici de les seves competències normatives.

En el cas de l'Eloïsa (col·lateral de tercer grau), en primer lloc, hi hem d'aplicar la reducció per parentiu que estableix l'article 21.1 del Decret legislatiu 1/2010, de 21 d'octubre, que aprova el text refós de les disposicions legals de la Comunitat de Madrid en matèria de tributs cedits per l'Estat, en substitució de l'anàloga regulada en la LISD, per als parents del grup III: adquisicions per col·laterals de segon i tercer grau, ascendents i descendents per afinitat, 8.000 euros.

En segon lloc, s'hi ha d'aplicar la reducció per disminució física en un grau igual o superior al 33% prevista en la mateixa norma. Així, la reducció per disminució física puja a 55.000 euros.

Finalment, cal tenir en compte que no cal aplicar la reducció del 95% per a l'adquisició de l'habitatge habitual del causant amb el límit de 123.000 euros per a cada subjecte passiu, que preveu l'article 21.3 del Decret legislatiu 1/2010, ja que no es compleixen els requisits legals, en concret, que els causahavents siguin el cònjuge, els ascendents o descendents d'aquell, o bé un parent col·lateral de més de seixanta-cinc anys que hagi conviscut amb el causant durant els dos anys anteriors a la defunció.

Per tant, la base liquidable de l'Eloïsa és de: $224.850 - 8.000 - 55.000 = 161.850$ euros.

L'article 21 LISD disposa que la quota íntegra s'obtindrà aplicant a la base liquidable l'escala estatal o l'autonòmica corresponent. S'aplicarà l'escala autonòmica a la base liquidable de 161.850 euros. Els articles 23 i 24 del Decret legislatiu 1/2010 regulen, a l'efecte de calcular la quota íntegra, la tarifa aplicable i els coeficients multiplicadors.

La tarifa que s'hi ha d'aplicar és la que conté l'article 23 del Decret legislatiu 1/2010: fins a 159.888,45 correspon una quota de 23.097,51 euros; a la resta de la base liquidable (1.961,55) hem d'aplicar un tipus de gravamen del 21,25%, i s'obté una quota de 416,83 euros. Per tant, la quota íntegra és de 23.514,34 euros.

El coeficient multiplicador s'aplicarà en funció de la quantia del patrimoni preexistent i dels grups de parentiu. Com que és grup III, sense patrimoni preexistent, li correspon un coeficient d'1,5882. Per tant, la quota tributària és: 37.345,47 euros.

Quant al cas de la Maria (col·lateral de tercer grau), en primer lloc, hi hem d'aplicar de nou la reducció per parentiu que estableix l'article 21.1 del Decret legislatiu 1/2010, en substitució de l'anàloga que regula la LISD, per als parents del grup III: adquisicions per col·laterals de segon i tercer grau, ascendents i descendents per afinitat, 8.000 euros.

No hi ha més reduccions aplicables. Per tant, la base liquidable puja a: $224.850 - 8.000 = 216.850$ euros.

L'article 21 LISD disposa que la quota íntegra s'obtindrà aplicant a la base liquidable l'escala autonòmica corresponent. La tarifa que s'hi ha d'aplicar és la que conté l'article 23 del Decret legislatiu 1/2010: fins a 159.888,45 correspon una quota de 23.097,51; a la resta de la base liquidable (56.961,55) hem d'aplicar un tipus de gravamen del 21,25%, i s'obté una quota de 12.104,32. Per tant, la quota íntegra és de 35.201,84 euros.

El coeficient multiplicador s'aplicarà en funció de la quantia del patrimoni preexistent i dels grups de parentiu. Com que és grup III, sense patrimoni preexistent, li correspon un coeficient d'1,5882. Per tant, la quota tributària és: 55.907,56 euros.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ¹⁴

⁽¹⁴⁾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

Busqueu la consulta vinculant de la Direcció General de Tributs V2571-07, relativa a la tributació del cobrament d'un capital derivat d'un contracte d'assegurança de vida. Expliqueu com l'heu localitzat i resumiu el seu contingut. A partir de la doctrina continguda en l'esmentada consulta, comenteu breument com es calcularà la base imposable de l'Impost sobre Successions i Donacions de la consultant i del seu germà.

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): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
- Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
- Consell General del Poder Judicial (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.

SOLUCIÓ¹⁵

⁽¹⁵⁾En la base de dades de la Direcció General de Tributs (a la qual es pot accedir des de la web de l'Agència Tributària o de la del Ministeri d'Economia i Hisenda), podem tenir accés a les contestacions a les consultes tributàries vinculants i no vinculants. Introduint la referència V2571-07 a la casella "Número de consulta" al cercador disponible en l'apartat de consultes vinculants, localitzarem ràpidament la consulta que es demana.

En la consulta de referència es planteja quina és la tributació per a la consultant, el seu germà i la seva mare del cobrament d'un capital en concepte de prestació per mort derivada d'un contracte d'assegurança de vida subscrit pel pare/cònjuge mort, que va ser l'acceptant del mateix. A aquests efectes, la Direcció General de Tributs procedeix a delimitar a quin impost es troba subjecta aquesta operació, tenint en compte que es tracta de persones físiques.

En virtut del que disposa l'art. 3.1.a) de la LISD, l'adquisició de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altre títol successori conformen el fet imposable. Així mateix, s'ha de tenir present que l'art. 6.4 LIRPF determina la no subjecció a l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques de les rendes subjectes a l'Impost sobre Successions i Donacions.

Per tant, en aplicació d'ambdós preceptes, s'ha de concloure que el cobrament de l'esmentat capital, quan l'acceptant i el beneficiari del contracte coincideixin en la mateixa persona, estarà subjecte a l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques. En canvi, quan l'acceptant de l'assegurança sigui una persona diferent del beneficiari, com és el cas de la consultant i el seu germà, la percepció del capital estarà subjecta a l'Impost sobre Successions i Donacions.

Ara bé, en el cas de la mare de la consultant, si prova que el pagament de les primes va ser amb càrrec a la societat de guanys, d'acord amb el previst a l'art. 39.2 RISD, quedarà subjecta a l'Impost sobre Successions i Donacions la meitat de la quantitat percebuda i l'altra meitat a l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques. A l'IRPF aquesta renda es qualifica com a rendiments íntegres del capital mobiliari, d'acord amb el que disposa l'art. 25.3.a.1º LIRPF, llevat que tinguin la consideració de rendiments del treball segons el que preveu l'art. 17.2.a) LIRPF. A més, cal tenir en compte el règim de les compensacions fiscals als contractes d'assegurances de vida e invalidesa generadors de rendiments de capital mobiliari percebuts en forma de capital, contractats amb anterioritat al 20 de gener de 2006, contemplat a la lletra a) de la Disposició transitòria tretzena LIRPF.

Tanmateix, com assenyalava la Direcció General de Tributs, es presumeix que "quan intervé només un cònjuge en concepte de contractant, sense referència expressa al contracte a què el pagament de la prima és amb càrrec a la societat conjugal, el contracte s'entén celebrat pel contractant al seu càrrec". En aquest cas, la prestació en la seva totalitat està subjecta a l'Impost sobre Successions i Donacions.

En el present supòsit, en haver-hi dos beneficiaris, la consultant i el seu germà, cada un d'ells tributa separatament per la seva part de capital percebut. Conforme al disposat a l'art. 9.c) LISD, per calcular la base imposable de l'Impost sobre Successions i Donacions, la quantitat percebuda per cada germà s'ha de sumar a la resta de béns i drets que conformen la porció que cada un tingui en l'herència del pare.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ¹⁶

⁽¹⁶⁾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

Rosa, una mare vídua, té un pis buit i dubta entre realitzar una donació d'aquest bé al seu únic fill Carles o bé quedar-se ella el pis fins a la seva mort per tal que l'immoble passi a mans del fill per via testamentària. La decisió entre una o altra opció depèn dels costos tributaris que se'n deriven i que desconeixen la Rosa i en Carles, i per aquest motiu us demanen informació.

Indiqueu les principals diferències tributàries entre una operació i l'altra.

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): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (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): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

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

SOLUCIÓ¹⁷

⁽¹⁷⁾Tot i que l'art. 9 LISD defineix en lletres a) i b) la **base imposable** de l'impost en els mateixos termes per les successions i per les donacions (valor real dels béns i drets minorat per les càrregues i deutes deduïbles), existeixen normes especials que determinen diferències:

- A les successions s'aplica el règim d'**addició de béns** (art. 11 LISD), no aplicable a les donacions.
- A les successions són **deduïbles tots els deutes** del causant que puguin ser acreditats o justificats, amb l'excepció dels deutes a favor dels hereus o legataris de part alíquota i dels cònjuges, ascendents, descendents o germans d'aquells (art. 13 LISD). En el cas de les donacions, en canvi, només són deduïbles els deutes garantits amb drets reals que recaiguin sobre els béns transmesos, i sempre que l'adquirent hagi assumit fefaentment l'obligació de pagar el deute garantit (art. 17 LISD).
- A les successions són deduïbles determinades **despeses de litigi i d'última malaltia, enterrament i funeral** (art. 14 LISD), mentre que a les donacions no hi han despeses deduïbles.
- A les successions forma part de la base imposable el **parament domèstic** (art. 15 LISD), però a les donacions no apareix aquest concepte.

També en el cas de la **base liquidable** hi ha diferències importants a la LISD: les reduccions a la base imposable per transmissions entre parents, d'assegurances de vida, d'empreses individuals, d'habitatges habituals i de patrimoni històric, són aplicables només a les successions (apartats 2 a 4 de l'art. 20 LISD), donat que en el cas de les donacions no estan previstes reduccions (apartat 5 de l'art. 20 LISD), llevat del cas de les reduccions per transmissió d'empreses individuals i de patrimoni històric (apartats 6 i 7 de l'art. 20 LISD).

Finalment, el règim del **tipus de gravamen**, del **coeficient multiplicador** i de la **quota tributària** és aplicable en les mateixes condicions a les successions i a les donacions. En tot cas, s'ha de tenir en compte dues apreciacions importants:

a) Que la successió a títol universal suposa una acumulació de béns i drets del causant (massa hereditària) a la base imposable i liquidable i, per tant, l'aplicació de **tipus progressius superiors**; i, pel contrari, les donacions tributen aïlladament per a cada operació, essent això beneficiós en matèria d'aplicació de **tipus progressius més baixos**.

b) Que tant en cas de successió com en cas de donació s'aplica el règim de l'**acumulació de donacions** (art. 30 LISD). Per aquest motiu, als efectes de calcular el tipus aplicable a una hipotètica donació del pis, s'hauria de comprovar si en els tres anys anteriors hi ha hagut altres donacions entre mare i fill. Per altra banda, si la mare fa una donació del pis al fill i tributa per ISD, per tal que no es produeixi l'acumulació del pis en una futura successió del fill en els béns de la mare, cal que aquesta última no es mori en els quatre anys següents a la donació. Evidentment, si la mare decideix no fer la donació del pis i esperar-se a la successió, no es produirà l'acumulació perquè no hi ha hagut una donació prèvia del pis.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ¹⁸

⁽¹⁸⁾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): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
- Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
- Consell General del Poder Judicial (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.

SOLUCIÓ¹⁹

⁽¹⁹⁾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 RESOLUCIÓ²⁰

⁽²⁰⁾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

Elaboreu un quadre sobre la valoració de béns i drets en l'IP, esmentant els preceptes aplicables i una descripció de la forma com es valoren cadascun dels béns i drets.

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): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
 - Consell General del Poder Judicial (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.

SOLUCIÓ²¹

(21)

Béns o drets	Regla de valoració	Normativa
Béns immobles de naturalesa urbana o rústica	Es computen pel 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.	Art. 10. 1 LIP
Bé immoble en construcció	Es consideren com a valor les quantitats que efectivament s'hagin invertit en aquesta construcció fins a la data de la meritació de l'impost, a més del valor patrimonial del solar corresponent.	Art. 10.2 LIP



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

Béns o drets	Regla de valoració	Normativa
Drets d'aprofitament d'immoble per torn	En el supòsit que els contractes comportin la titularitat parcial de l'immoble, es valoren com la resta de béns immobles, atenent la quota de la part corresponent a cada titular. Si no comporten la titularitat parcial de l'immoble, es valoraren pel preu d'adquisició dels certificats o altres títols representatius d'aquests, per la inversió feta.	Art. 10.3 LIP
Béns i drets afectes a activitats empresarials	Es computen pel valor que resulti de la seva comptabilitat, per la diferència entre l'actiu real i el passiu exigible, sempre que aquella s'ajusti al que disposa el Codi de comerç. Els béns immobles afectes a activitats empresarials o professionals es valoren en tot cas d'acord amb la regla general.	Art. 11 LIP
Dipòsits en compte corrent o d'estalvi, a la vista o a termini	Es computen pel saldo que llancin en la data de la meritació de l'impost, tret que aquell resulti inferior al saldo mitjà corresponent a l'últim trimestre de l'any. En aquest cas s'hi aplica aquest últim.	Art. 12 LIP
Cessió a tercers de capitals propis	Si estan negociats en mercats organitzats, es computen segons el seu valor de negociació mitjà del quart trimestre de cada any, sigui quina sigui la seva denominació, representació i la naturalesa dels rendiments obtinguts.	Art. 13 LIP
Altres valors representatius de la cessió a tercers de capitals propis	Els diferents d'aquells a què es refereix l'article 13, es valoren pel seu nominal, incloent-hi, si escau, les primes d'amortització o reemborsament, sigui quina sigui la seva denominació, representació i la naturalesa dels rendiments obtinguts.	Art. 14 LIP
Accions o participacions en entitats	Sempre que estiguin negociades en mercats organitzats, excepte les corresponents a institucions d'inversió col·lectiva (societats i fons d'inversió), es computen segons el seu valor de negociació mitjà del quart trimestre de cada any.	Art. 15 LIP
Altres valors representatius de la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat	La valoració de les accions i participacions diferents d'aquelles a què es refereix l'article 15 es fa pel valor teòric resultant de l'últim balanç aprovat, sempre que aquest, de manera obligatòria o voluntària, hagi estat sotmès a revisió i verificació i l'informe d'auditoria sigui favorable. Les accions i participacions en el capital social o en el fons patrimonial de les institucions d'inversió col·lectiva es computen pel valor liquidatiu en la data de la meritació de l'impost. Es valoren els actius inclosos en balanç d'acord amb les normes que es recullen en la seva legislació específica i són deduïbles les obligacions amb tercers.	Art. 16.1 i 2 LIP
Participacions de socis en cooperatives	Es determina en funció de l'import total de les aportacions socials desemborsades, obligatòries o voluntàries, que resulten de l'últim balanç aprovat, amb la deducció, si escau, de les pèrdues socials no reintegrades.	Art. 16.3 LIP

Béns o drets	Regla de valoració	Normativa
Assegurances de vida i rendes temporals i vitalícies	Les assegurances de vida es computen pel seu valor de rescat en el moment de la meritació de l'impost. Les rendes temporals o vitalícies, constituïdes com a conseqüència del lliurament d'un capital en diners, béns mobles o immobles, s'han de computar pel seu valor de capitalització en la data de la meritació de l'impost, aplicant-hi les mateixes regles que per a la constitució de pensions s'estableixen en l'ITPAJD.	Art. 17 LIP
Joies, pells, vehicles, embarcacions i aeronaus, i antiguitats	Es computen pel valor de mercat en la data de meritació de l'impost. Per a determinar el valor de mercat es poden utilitzar les taules de valoració de vehicles usats aprovades pel Ministeri d'Hisenda.	Art. 18 i 19 LIP
Drets reals	Es valoren d'acord amb els criteris assenyalats en l'ITPAJD, i, si escau, es pren com a referència el valor assignat al corresponent bé d'acord amb les regles de l'IP.	Art. 20 LIP
Concessions administratives i opcions contractuals	Es valoren d'acord amb els criteris assenyalats en l'ITPAJD.	Art. 21 i 23 LIP
Propietat intel·lectual i industrial	Amb caràcter general, s'han d'incloure en el patrimoni de l'adquirent pel seu valor d'adquisició.	Art. 22 LIP
Resta de béns i drets	Es valoren pel seu preu de mercat en la data de la meritació de l'impost.	Art. 24 LIP
Deutes	Es valoren pel seu nominal en la data de la meritació de l'impost i només són deduïbles, sempre que estiguin degudament justificades.	Art. 25 LIP

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ²²

⁽²²⁾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.