

# Imposició sobre la renda

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

PID\_00203311



*Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>*

# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	6
<b>1. Impost sobre la renda de les persones físiques</b> .....	7
1.1. Fet imposable i rendes exemptes .....	7
1.2. Subjectes passius .....	13
1.3. Renda gravable i regles especials de valoració .....	15
1.4. Base liquidable .....	31
1.5. Mínim personal i familiar .....	34
1.6. Quota tributària .....	35
1.7. Tributació familiar i règims especials .....	40
1.8. Gestió de l'impost .....	43
<b>2. Impost sobre societats</b> .....	45
2.1. Naturalesa i fonts normatives .....	45
2.2. Fet imposable .....	45
2.3. Àmbit d'aplicació, període impositiu i meritació .....	46
2.4. Subjecte passiu .....	47
2.5. Base imposable .....	47
2.6. Tipus de gravamen, quota íntegra i deduccions .....	59
2.7. Règims especials .....	61
2.8. Gestió de l'impost .....	64
<b>Activitats</b> .....	67
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	67
<b>Solucionari</b> .....	70
<b>Bibliografia</b> .....	73



## Introducció

Aquest tercer mòdul de l'assignatura de *Dret fiscal* es dedica a la imposició sobre la renda. S'analitzen els dos principals impostos directes del nostre sistema tributari: els impostos que graven l'obtenció de renda dels residents en territori espanyol, tant sis són persones físiques com persones jurídiques.

En primer lloc, s'estudia l'impost sobre la renda de les persones físiques. Es dedica una atenció especial a la renda gravable, i es delimiten els diferents components i la diversa tributació que s'estableix en l'impost respecte dels rendiments del treball, del capital i d'activitats econòmiques, i també dels guanys i les pèrdues patrimonials. També s'aborda la complicada determinació de la quota de l'impost; s'estudien les classes de renda, general i de l'estalvi, la seva integració i compensació, l'aplicació de les reduccions sobre la base imposable, el tractament del mínim personal i familiar, i la determinació de les quotes íntegres, estatal i autonòmica, i les deduccions aplicables.

A continuació, s'aborda l'impost sobre societats, que grava l'obtenció de renda de les persones jurídiques residents en territori espanyol. Es dedica una atenció especial a l'estudi de la determinació de la base imposable de l'impost, partint del resultat comptable i aplicant-hi els ajustos fiscals que requereix la normativa tributària. Així, s'analitzen especialment les normes sobre obtenció de rendes, les despeses deduïbles, les regles de valoració i la imputació temporal, entre altres aspectes destacats de la regulació de l'impost.

## Objectius

Els principals objectius que s'han d'assolir són els següents:

- 1.** Identificar l'objecte, la naturalesa i l'àmbit d'aplicació de l'impost sobre la renda de les persones físiques i determinar l'abast de la subjecció a aquest impost quant als aspectes personals, materials i temporals.
- 2.** Reconèixer els diferents elements que conformen la capacitat econòmica gravada en l'impost sobre la renda de les persones físiques, en relació amb la determinació de la renda gravable en els rendiments del treball, del capital i d'activitats econòmiques, i en els guanys i les pèrdues patrimonials.
- 3.** Entendre els mecanismes de càlcul de l'impost sobre la renda de les persones físiques respecte de la determinació de la quota estatal, i respecte de la quota autonòmica, i comprendre les diferents obligacions i deures formals relacionats amb la gestió de l'impost.
- 4.** Comprendre la naturalesa, l'àmbit d'aplicació i el fet imposable gravat per l'impost sobre societats.
- 5.** Dominar el mecanisme d'imposició societària, referent a la determinació de la base imposable i als ajustos fiscals sobre el resultat comptable que són necessaris per a liquidar l'impost.
- 6.** Delimitar els diferents deures i obligacions formals que recauen sobre les entitats gravades per l'impost sobre societats i identificar les singularitats en la tributació de determinats tipus d'entitats en els règims especials de l'impost.

# 1. Impost sobre la renda de les persones físiques

## 1.1. Fet imposable i rendes exemptes

L'IRPF és un tribut directe, personal i subjectiu, que grava l'**obtenció de renda** de les persones físiques amb residència habitual en el territori espanyol de manera periòdica i amb caràcter progressiu.

L'IRPF és la **figura principal** del nostre sistema tributari, com ha manifestat l'STC 182/1997, de 22 d'octubre. Hem de tenir en compte que mitjançant aquest impost es personalitza el repartiment de la càrrega tributària segons els criteris de capacitat econòmica, igualtat i progressivitat.

Les **característiques** de l'IRPF són les següents:

- 1) És un impost **directe**, tant perquè grava una manifestació directa i immediata de capacitat econòmica (l'obtenció de renda), com, des del punt de vista econòmic, perquè la normativa que el regula no preveu la translació jurídica de la càrrega tributària.
- 2) És un impost **personal**, perquè la referència a la persona física que obté la renda és imprescindible per a delimitar el fet imposable. L'IRPF grava exclusivament l'obtenció de renda de persones físiques residents en territori espanyol, ja que la imposició dels no residents es duu a terme per mitjà de l'impost sobre la renda de no residents.
- 3) És un impost **subjectiu**, ja que l'IRPF modula la quota tributària d'acord amb les circumstàncies personals i familiars del contribuent.
- 4) És un impost de caràcter **periòdic**, perquè l'obtenció de renda és un fet imposable continuat en el temps, que es fracciona en períodes impositius per a fer possible el gravamen, que es liquida de manera periòdica.
- 5) I finalment, és un impost **progressiu**, atès que els tipus de gravamen de les escales aplicables sobre la base liquidable general augmenten a mesura que ho fa aquesta base liquidable.

L'objecte de l'IRPF es defineix com la renda del contribuent, entesa com la totalitat dels rendiments, els guanys i les pèrdues patrimonials i de les imputacions de renda establertes legalment<sup>1</sup>. Renda que, als efectes de determinar la base imposable i calcular l'impost, es classifica en general i de l'estalvi<sup>2</sup>.

<sup>(1)</sup>Art. 2 LIRPF.

<sup>(2)</sup>Art. 6.3 LIRPF.

Juntament amb això, i amb la finalitat de caracteritzar l'IRPF, convé advertir que des del model d'impost sobre la renda global de caràcter sintètic establert el 1978, en què la base imposable es determinava com la suma algebraica dels diversos components de renda, que s'integraven i es compensaven entre si pràcticament sense limitacions, s'ha produït una evolució que ha conduït a la implantació d'un tribut com el que ara està vigent, marcadament **analític**, en què cadascun dels components de la renda dels contribuents rep un tractament diferenciat en funció de l'origen o la font d'on prové.

### Funcions de l'impost

La determinació de la renda gravable és un dels aspectes més importants per a valorar en quina mesura l'IRPF compleix la funció de recaptació encomanada, que és especialment rellevant tant en termes absoluts com relatius. I és igualment important (des de la perspectiva de recaptació i, sobretot, a l'efecte de complir la funció redistributiva, com a mecanisme impositiu de justícia i progressivitat en el conjunt del sistema fiscal que incumbeix l'IRPF) l'estructura de la tarifa que conté i el nivell dels tipus de gravamen.

Juntament amb aquestes funcions, l'IRPF en compleix d'altres que tenen la mateixa importància al servei dels objectius de les polítiques econòmiques, socials, culturals, etc., mitjançant l'establiment d'incentius fiscals que se solen estructurar per mitjà de deduccions en la quota de l'impost. Aquestes deduccions compleixen funcions de caràcter extrafiscal la constitucionalitat de les quals no suscita dubtes, encara que, de vegades, donen lloc a regulacions que són complexes i que tenen una eficàcia dubtosa a l'hora de complir els objectius que pretenen aconseguir.

Per finalitzar la caracterització actual de l'impost, no cal oblidar que l'IRPF és un **impost cedit parcialment** a les comunitats autònomes, amb el límit màxim del 50%, dins del qual les comunitats poden assumir competències per regular la quantia del mínim personal i familiar, la tarifa autonòmica i les deduccions de la quota.

La norma bàsica per la qual es regula l'IRPF és actualment la **Llei 35/2006**, de 28 de novembre, desplegada per l'**RD 439/2007**, de 30 de març, pel qual s'aprova el reglament de l'impost.

Així mateix, cal tenir en compte el que disposin els tractats i convenis internacionals que s'hagin incorporat al nostre ordenament d'acord amb el que preveu la Constitució espanyola. Entre aquestes disposicions, cal esmentar, per la importància que tenen, els **convenis per a evitar la doble imposició** en matèria de tributació sobre la renda subscrits per l'Estat espanyol (d'acord amb els models successius aprovats per l'OCDE) amb la majoria dels països del nostre entorn, els quals s'apliquen per a determinar el gravamen de les rendes de font estrangera obtingudes per les persones físiques residents a Espanya.

### Lectures recomanades

Sobre la consideració de l'IRPF com a impost cedit a les comunitats autònomes, podeu veure la lletra *a* de l'article 11, la lletra *a* de l'apartat 2n. de l'article 19 de la LOFCA i l'article 46 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre.

### Els convenis per a evitar la doble imposició

Els convenis per a evitar la doble imposició signats per Espanya apareixen recollits en el web de l'Agència Estatal d'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)).



Així mateix, hem de tenir present l'existència de regulacions diferenciades que obeeixen, d'una banda, a la vigència dels règims de concert i conveni econòmic foral, i de l'altra, a la cessió parcial de l'IRPF a les comunitats autònomes, que poden assumir competències normatives per a la regulació de les tarifes, el mínim personal i familiar i les deduccions en la quota.

Així, respecte al primer cas, no hem d'oblidar que, com que l'IRPF és un tribut concertat de normativa autònoma, cal tenir en compte les **normes forals** dictades per les diputacions dels territoris històrics d'Àlaba, Guipúscoa i Biscaia, com també la Llei foral de Navarra.

I, en relació amb el segon cas, cal subratllar que diverses comunitats autònomes de règim comú ja han dictat, des del període impositiu de 1998, nombroses **disposicions legislatives autonòmiques** relatives, bàsicament, a deduccions en la quota i tarifes del gravamen autonòmic, que cal tenir en compte per a calcular l'impost exigible als qui tinguin la residència habitual en el territori d'aquestes comunitats autònomes.

En relació amb l'**àmbit d'aplicació** de l'IRPF, s'ha d'assenyalar que és el territori espanyol. No obstant això, no hem d'oblidar que el reconeixement dels règims tributaris de concert i conveni econòmic implica que als territoris històrics del País Basc i la Comunitat Autònoma de Navarra no s'aplica la Llei 35/2006, sinó les disposicions pròpies dictades pels seus òrgans competents. D'aquesta manera es modula l'àmbit d'aplicació de l'IRPF, que s'aplica a les Illes Canàries, Ceuta i Melilla, tenint en compte les especialitats previstes en la seva normativa específica, i també en la resta de les comunitats autònomes que hagin assumit competències per a la regulació de l'impost<sup>3</sup>.

L'IRPF té per objecte la **renda del contribuent**, entesa com la totalitat dels seus rendiments, guanys i pèrdues patrimonials i les imputacions de renda que estableixi la llei, amb independència del lloc on s'ha produït i sigui quina sigui la residència del pagador<sup>4</sup>.

A partir de delimitar-ne l'objecte, el **fet imposable** de l'IRPF, és a dir, el pressupòsit que permet configurar el tribut i de la realització del qual deriva l'obligació del pagament, es defineix com "l'obtenció de renda pel contribuent<sup>5</sup>".

No obstant això, aquesta definició és insuficient per a comprendre la complexitat del pressupòsit de fet de l'IRPF, que requereix la seva integració per referència a altres normes que el completen en els seus diversos elements:

1) L'**element objectiu** del fet imposable és constituït per l'obtenció de renda, amb independència del lloc on s'hagi produït, durant el període impositiu.

#### Lectura recomanada

Podeu consultar el contingut de les lleis autonòmiques aprovades des de 1998 que afecten determinats elements de l'IRPF en el web de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)).

<sup>(3)</sup>Art. 3 i 4 LIRPF.

<sup>(4)</sup>Art. 2 LIRPF.

<sup>(5)</sup>Art. 6.1 LIRPF.

És imprescindible, doncs, establir amb precisió la noció de renda que conforma l'**aspecte material** d'aquest element objectiu del fet imposable. Aquesta qüestió l'aclareix la mateixa LIRPF quan fa referència als diferents elements que componen la renda, que es poden agrupar en tres categories: els rendiments, ja siguin del treball, del capital mobiliari o immobiliari o de les activitats econòmiques; els guanys i les pèrdues patrimonials, i les imputacions de rendes procedents de béns immobles urbans, de les societats subjectes al règim d'atribució de rendes, de les societats subjectes al règim de transparència fiscal internacional i de la cessió de drets d'imatge.

És important destacar que, en prescindir d'una noció general o global de renda per a distingir els diferents components o classes de rendes (en què la quantitat i la forma d'integració en la base imposable es determina d'acord amb regles diferenciades en funció de l'origen o font de la renda), la LIRPF confirma el caràcter marcadament analític del gravamen. D'altra banda, cal assenyalar que, als efectes de determinar la base imposable i calcular l'impost, la renda es classifica en general i de l'estalvi<sup>6</sup>.

<sup>(6)</sup>Art. 6.3 LIRPF.

L'IRPF s'aplica amb independència del lloc on s'han produït les rendes sotmeses al gravamen i de quina sigui la residència del pagador, ja que l'impost s'aplica exclusivament a les persones físiques residents en territori espanyol, les quals hi estan subjectes per la seva renda en qualsevol lloc. En delimitar-se d'aquesta manera l'**aspecte espacial** de l'element objectiu del fet imposable, l'obligació per l'IRPF que afecta els residents a Espanya té un caràcter il·limitat, és a dir, comprèn totes les seves rendes, tret que alguna n'hagi de quedar al marge en virtut del que disposen els convenis per a evitar la doble imposició.

Finalment, des de la perspectiva temporal<sup>7</sup>, cal precisar que l'IRPF grava la renda obtinguda pel contribuent en el període impositiu (l'any natural) i l'impost es merita el 31 de desembre, excepte en el supòsit de defunció del contribuent produït un dia que no sigui el de la meritació.

<sup>(7)</sup>Art. 12 i 13 LIRPF.

Atès que som davant un impost progressiu, en què la inclusió d'un concepte determinat de renda a la base imposable d'un altre període pot comportar variacions de la quota tributària, ha estat necessari establir una sèrie de regles que permetin la **imputació temporal** dels ingressos i les despeses que determinen la renda gravada. La LIRPF ha establert el moment en què s'entén obtinguda la renda i, per tant, realitzat el fet imposable de l'IRPF si hi concorren la resta d'elements que l'integren.

#### Regles d'imputació temporal

La importància de les regles d'imputació temporal és especialment evident quan es produeixen, per exemple, reduccions dels tipus de gravamen, de manera que el fet de computar una renda en un exercici o un altre pot significar una reducció de la quota. Per això, el legislador presta una atenció creixent a aquest tipus de normes d'imputació temporal.

La LIRPF, en l'article 14, ha optat per establir criteris d'imputació diferenciats segons la naturalesa dels diversos components de renda. Respecte als rendiments del treball i del capital, s'atén al moment en què siguin exigibles pels seus perceptors. En el cas dels rendiments d'activitats econòmiques, remet a la normativa de l'IS, que consagra com a criteri general el de la data de meritació,

d'acord amb l'article 19.1 TRLIS. I en relació amb els guanys i les pèrdues patrimonials, s'imputa al període en què tingui lloc l'alteració patrimonial que els generi.

2) D'altra banda, l'**element subjectiu** del fet imposable és la persona física, considerada de manera individual. Així, només l'obtenció de renda de persones físiques dóna lloc a la realització del fet imposable de l'IRPF i, per aquest motiu, els subjectes passius contribuents sempre són les persones físiques.

#### El règim d'atribució de rendes i la tributació familiar

Per aquest motiu ha estat necessari establir el règim d'atribució de rendes: un règim específic per a les rendes corresponents a les entitats mancades de personalitat jurídica que no són subjectes passius de l'IRPF ni de l'IS. El legislador ha fet extensiu aquest règim a les societats civils, tinguin personalitat jurídica o no, i determina l'atribució d'aquestes rendes als hereus, comuns, socis o partícips d'aquelles entitats segons les normes o els pactes aplicables en cada cas; si aquests no hi consten fefaentment, s'atribueixen a parts iguals.

La persona física és sempre qui realitza el fet imposable de l'IRPF. És important remarcar que es tracta de la persona considerada individualment, ja que, a partir de la jurisprudència constitucional relativa a la tributació conjunta dels membres d'unitats familiars, la tributació separada de les persones físiques és la regla general, encara que es manté oberta la possibilitat que els membres de les unitats familiars establertes legalment optin per tributar de manera conjunta.

3) Per a completar la delimitació del fet imposable, cal esmentar els **supòsits de no-subjecció** previstos legalment amb la finalitat d'evitar dobles imposicions que provoquen que les rendes obtingudes com a conseqüència de la successió *mortis causa* (herència, llegat o qualsevol altre títol successori) o la donació, com que estan subjectes a l'ISD, no ho estan a l'IRPF<sup>8</sup>.

Sense entrar en una anàlisi detallada, indicarem que a aquestes regles de no-subjecció se'n sumen d'altres, regulades per mitjà de diferents preceptes en la LIRPF, com les que estableixen que no es produirà cap alteració patrimonial ni, en conseqüència, guany o pèrdua patrimonial en els supòsits d'especificació de drets (divisió de cosa comuna, dissolució de la societat de guanys, dissolució de les comunitats de béns, aportacions als patrimonis protegits constituïts en favor de les persones amb discapacitat, etc.<sup>9</sup>).

La LIRPF recull una sèrie de **rendes exemptes** que, per molt diverses raons, no s'integren en la base imposable del tribut ni són, per tant, objecte de gravamen.

Ara bé, la regulació d'aquestes rendes exemptes no es fa de manera unitària, ja que encara que la majoria apareixen agrupades en un únic precepte (l'article 7 LIRPF), es tracta de supòsits heterogenis, de justificació molt variada, als quals cal sumar-ne d'altres que apareixen dispersos en la normativa reguladora del tribut.

#### Patrimonis separats

Les rendes corresponents a les entitats mancades de personalitat jurídica, com, per exemple, les herències jacents, les comunitats de béns i la resta de les entitats a què fa referència l'article 35.4 LGT, constitueixen una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició.

<sup>(8)</sup>Art. 6.4 LIRPF.

<sup>(9)</sup>Art. 33.2 i 33.3 LIRPF.

Així, entre les rendes exemptes, hi trobem les següents:

1) Un primer grup de rendes exemptes que, en principi, es podrien reconduir a la categoria dels **rendiments del treball** i que, en molts casos, es poden justificar perquè tenen un contingut clarament indemnitzador de danys personals que legitima excloure'ls del gravamen. N'hi ha d'altres que obeeixen a raons de política educativa, purament tècnica, etc.

#### **Rendes exemptes de determinats rendiments del treball**

- Les indemnitzacions per acomiadament o cessament del treballador, que queden exemptes en la quantitat establerta com a obligatòria per l'Estatut dels treballadors, la seva normativa de desplegament o, si escau, la normativa reguladora de l'execució de sentències, però sense que es pugui considerar com a tal l'establerta en virtut d'un conveni, pacte o contracte. Si és el cas, l'excés percebut per sobre d'aquests mínims està subjecte a l'impost.
- Les prestacions reconegudes per la Seguretat Social com a conseqüència d'una incapacitat permanent absoluta o gran invalidesa, a les quals s'han assimilat, després de l'STC 134/1996, les pensions per incapacitat permanent del règim de classes passives dels funcionaris públics i les prestacions reconegudes als professionals no integrats en la Seguretat Social per mutualitats de previsió social.
- Les beques públiques percebudes per a cursar estudis en tots els nivells i graus del sistema educatiu, tant a Espanya com a l'estranger, i les beques concedides amb finalitat de recerca, la qual cosa implica la tributació de les beques privades (excepte les atorgades per fundacions sense ànim de lucre); les prestacions per desocupació percebudes en la modalitat de pagament únic (amb el límit de 15.500 euros i sense límit a partir de l'1 de gener de 2013), i alguns altres supòsits, com ara les gratificacions extraordinàries rebudes per la participació en missions internacionals de pau o humanitàries, o indemnitzacions per a compensar la privació de llibertat.
- Els rendiments percebuts per treballs efectuats a l'estranger per la quantitat i amb les condicions establertes en la mateixa Llei, sempre que hagin tributat efectivament a l'estranger per raó d'un impost de naturalesa similar o idèntica a l'IRPF, i els rendiments rebuts pels membres de missions internacionals de pau o humanitàries, la qual cosa implica l'adopció d'una tècnica especial d'exempció limitada per a corregir la doble imposició internacional.
- També obeeix a raons tècniques l'exempció de les anualitats per aliments que reben els fills dels progenitors en virtut d'una decisió judicial, ja que aquests no les poden deduir, de manera que el gravamen com a rendiment del treball dels fills implica una doble imposició.

2) Un segon grup de rendes exemptes es refereix a determinats **rendiments d'activitats econòmiques**, com és el cas dels premis literaris, artístics i científics rellevants i de les ajudes econòmiques als esportistes d'alt nivell en programes especials de preparació. Totes dues s'apliquen en els termes establerts reglamentàriament i tenen una justificació de caràcter extrafiscal, atès que semblen estar orientades a promoure les activitats que duen a terme els qui reben aquest tipus de premis o ajudes.

3) Un tercer grup de rendes exemptes s'inclouen dins els **rendiments del capital mobiliari**. En concret, n'estan exempts els dividendes i les participacions en beneficis fins al límit de 1.500 euros anuals, amb alguna excepció. Fins a la Llei 35/2006, es consideraven rendiments del capital mobiliari subjectes íntegrament a l'impost, sobre els quals s'aplicaven uns percentatges per a obtenir el rendiment íntegre incrementat, i, posteriorment, s'hi aplicava una deduc-

ció de la quota líquida per doble imposició de dividendes. Així mateix, també n'estan exemptes les rendes que s'originen en el moment de constituir rendes vitalícies assegurades resultants de plans individuals d'estalvi sistemàtic.

4) Per acabar, un quart grup de rendes exemptes de caràcter molt heterogeni es podria incloure en la categoria de **guanys patrimonials**. L'exempció es justifica de manera igualment variada.

#### **Rendes exemptes de determinats guanys patrimonials**

En alguns casos resideix en el seu caràcter d'indemnització per danys personals (com les prestacions extraordinàries per actes de terrorisme o les indemnitzacions per danys físics o psíquics, incloent-hi els que es produeixen com a conseqüència dels serveis públics i també amb les prestacions rebudes per enterrament o sepeli, amb el límit de l'import total de les despeses que s'hagin produït). En altres casos, es basa en arguments relacionats amb la capacitat econòmica (que legitimen l'exempció de les prestacions familiars per fills minusvàlids i prestacions públiques per naixement, part múltiple, adopció, fills a càrrec i pensions d'orfanat o per l'acolliment de menors, persones grans o amb minusvalideses, i relacionats amb la dependència). I encara en altres casos es fonamenta en opinions discutibles de política fiscal o social, ja que només des de concepcions singulars es pot entendre l'exempció dels premis de les loteries i apostes de l'Estat o de les comunitats autònomes i els sortejos de l'ONCE i la Creu Roja, que actuen sense cap límit quantitatiu (que se suprimeix a partir de l'1 de gener de 2013, i es crea el gravamen especial sobre els premis de determinades loteries i apostes).

## **1.2. Subjectes passius**

Són **contribuents** de l'IRPF les persones físiques residents en territori espanyol, però també algunes persones amb nacionalitat espanyola que, tot i tenir la residència habitual a l'estranger, són membres de missions diplomàtiques o d'oficines consulars espanyoles, titulars d'un càrrec o ocupació pública de l'Estat com a membres de delegacions i representacions permanents davant organismes internacionals o funcionaris en actiu que exerceixin altres càrrecs o treballs oficials a l'estranger. Recíprocament, no són contribuents les persones amb nacionalitat estrangera que tinguin la residència habitual a Espanya per algun dels motius a què s'acaben d'al·ludir<sup>10</sup>.

<sup>(10)</sup>Art. 8 LIRPF.

Així doncs, es fa imprescindible referir-se a la noció de **residència habitual**, que, en principi, la LIRPF vincula a una dada de fet, com és romandre durant més de cent vuitanta-tres dies durant l'any natural en el territori espanyol<sup>11</sup>. Així mateix, la residència habitual també es vincula a l'existència en aquell territori del nucli principal o la base de les activitats o dels interessos econòmics de la persona física, conceptes jurídics indeterminats l'aplicació dels quals pot plantejar algun dubte.

<sup>(11)</sup>Art. 9 LIRPF.

En relació amb l'acreditació d'aquestes circumstàncies, la LIRPF estableix unes determinades **presumpcions**:

- D'una banda, l'Administració pot exigir als qui afirmen que tenen residència en països o territoris considerats paradisos fiscals que provin que hi

han romàs durant cent vuitanta-tres dies. A més, per tal de no incentivar aquest tipus de canvis de residència, si es tracta de nacionals espanyols, s'estableix que no perden la condició de contribuents encara que no resideixin a Espanya durant l'any en què facin el canvi i durant els quatre períodes impositius següents.

- D'altra banda, la possibilitat de l'Administració de presumir la residència a Espanya, excepte prova en contra, de les persones els cònjuges de les quals no separats legalment i els fills menors que depenguin d'elles tinguin la residència habitual en territori espanyol.

En tot cas, els contribuents de l'IRPF són les persones físiques considerades individualment, fins i tot en el cas que optin per acollir-se al règim de tributació conjunta previst per als qui formin part d'una unitat familiar establerta legalment.

La **regla de la tributació individual** sobre la qual s'estableix l'IRPF obliga a establir normes d'individualització que permetin imputar els diferents components de la renda a un o diversos subjectes en els casos en què, d'acord amb l'ordenament jurídic privat, puguin ser de titularitat compartida. Així ocorre amb caràcter general a conseqüència dels règims econòmics matrimonials de caràcter comunitari o associatiu, dels quals és una mostra en l'àmbit civil comú el de la societat legal de guanys, perquè en aquests supòsits, encara que les rendes són comunes des del punt de vista civil o pertanyin a la societat conjugal, és imprescindible fixar criteris per a distribuir-les entre els cònjuges de manera que puguin tributar individualment.

Aquestes **normes d'individualització de rendes** s'estableixen en funció de l'origen o la font de les rendes, sigui quin sigui, si escau, el règim econòmic del matrimoni<sup>12</sup>:

(12) Art. 11 LIRPF.

1) Els rendiments del treball cal atribuir-los exclusivament a qui hagi generat el dret a la percepció, excepte el cas de les prestacions a què es refereix la lletra *a* de l'apartat 2n. de l'article 17 LIRPF, que s'atribueixen a les persones a favor de les quals s'hagin reconegut els rendiments.

2) Els rendiments del capital cal atribuir-los als contribuents que, segons els criteris establerts a efectes de l'IP, siguin titulars dels elements patrimonials o drets dels quals provenguin aquests rendiments<sup>13</sup>.

(13) Art. 7 LIP.

3) Els rendiments de les activitats econòmiques es consideren obtinguts pels qui realitzin de manera habitual, personal i directa l'ordenació per compte propi dels mitjans de producció i els recursos humans afectes a les activitats; també es presumeix, excepte prova en contra, que concorren aquests requisits en els qui constin com a titulars.

4) Els guanys i les pèrdues patrimonials es considera que les tenen els contribuents que, segons els criteris establerts a efectes de l'IP, siguin titulars dels béns, els drets i la resta dels elements de què provinguin (a excepció, naturalment, dels guanys no justificats, que s'atribueixen en funció de la titularitat dels béns i drets en què es manifestin), i de les adquisicions de béns i drets que no derivin d'una transmissió prèvia (com els guanys del joc, que s'atribueixen a la persona a qui correspongui el dret a obtenir-los o que els hagi guanyat directament).

### 1.3. Renda gravable i regles especials de valoració

La base imposable de l'impost és constituïda per l'import de la renda obtinguda en el període impositiu, que es determina d'acord amb els mètodes que preveu l'article 16 de la LIRPF, que fixa una sèrie de regles generals amb aquesta finalitat.

#### Mètodes de determinació de la base imposable

La base imposable de l'IRPF, d'acord amb el que disposa l'article 16.1 LIRPF, es determina essencialment en règim d'estimació directa, tret que hi concorrin els pressupòsits que legitimen l'Administració per a recórrer a l'estimació indirecta, que recull amb caràcter general l'article 53 LGT. D'aquesta manera, l'estimació directa és l'únic règim aplicable a tots els elements que integren la renda del contribuent, ja que l'estimació directa simplificada i l'estimació objectiva tenen un àmbit d'aplicació que es redueix als rendiments d'activitats econòmiques, tal com estableix l'article 16.2 LIRPF.

D'acord amb les regles de determinació de la base imposable, s'ha de procedir segons les fases que veiem a continuació<sup>14</sup>.

<sup>(14)</sup>Art. 15.2 LIRPF.

En primer lloc, cal qualificar cada renda segons l'origen o la font, separant, d'una banda, els rendiments nets (rendiments del treball, rendiments del capital, rendiments d'activitats econòmiques, imputacions de renda immobiliària i de cessió de drets d'imatge) que s'obtenen de la diferència entre els ingressos computables i les despeses deduïbles, i de l'altra, els guanys i les pèrdues patrimonials, que són el resultat de comparar els valors de transmissió i adquisició dels elements que els generen.

A continuació, cal aplicar les reduccions sobre el rendiment íntegre o net que, si escau, correspon per a cadascuna de les fonts de renda que acabem d'esmentar.

En tercer lloc, s'han d'integrar i compensar les diferents rendes, segons l'origen i la classificació que tinguin, com a renda general o de l'estalvi.

El resultat d'aquestes operacions dona lloc a la base imposable general (totes les rendes, incloent-hi les imputacions de renda, menys els guanys i les pèrdues patrimonials derivats de la transmissió d'elements patrimonials i la majoria

dels rendiments de capital mobiliari) i a la base imposable de l'estalvi (guanys i pèrdues patrimonials generats per la transmissió d'elements patrimonials i la major part dels rendiments del capital mobiliari).

A les bases imposables generals i de l'estalvi s'apliquen les reduccions corresponents per consideració a situacions de dependència i envelliment i pensions compensatòries, la qual cosa dóna lloc a les bases liquidables generals i de l'estalvi.

## 1) Rendiments del treball

Tenen la consideració de **rendiments íntegres** del treball totes les contraprestacions o utilitats, sigui quina sigui la denominació o naturalesa que tinguin, dineràries o en espècie, que derivin directament o indirectament del treball personal o de la relació laboral o estatutària i que no tinguin el caràcter de rendiments d'activitats econòmiques<sup>15</sup>.

<sup>(15)</sup>Art. 17 LIRPF.

### **Els rendiments del treball, per tant, presenten les característiques següents:**

- 1) Deriven directament o indirectament del treball personal, de manera que no és necessari que constitueixin la contraprestació d'un treball concret, sinó que n'hi ha prou que siguin conseqüència d'una relació laboral o estatutària. Per això, són rendiments del treball tant les contraprestacions que el remuneren directament com les utilitats associades a la condició de treballador o empleat i que s'obtenen pel mer fet de ser-ho, independentment del treball concret que es presti (com per exemple les ajudes familiars o als estudis, els préstecs a un tipus d'interès inferior al del mercat, etc.).
- 2) Poden ser de caràcter dinerari o es poden percebre en espècie, segons l'apartat 1r. de l'article 42 LIRPF, com passa en els casos d'ús, consum o obtenció per a finalitats particulars de béns, drets o serveis de forma gratuïta o per un preu inferior al del mercat.
- 3) Els rendiments del treball deriven del treball prestat en règim de dependència laboral o administrativa. Aquesta característica és essencial i permet diferenciar-los dels rendiments d'activitats econòmiques, en què el subjecte que les exerceix actua amb autonomia organitzativa i assumeix el resultat o el risc que se'n deriva.

### **Retribucions en espècie**

Els rendiments de treball es poden percebre en espècie, per exemple, en els supòsits d'ús d'un habitatge cedit per l'empresa, de lliurament d'un vehicle, d'abonament de primes d'assegurances per part d'aquella, etc.

Establerta així la noció dels rendiments del treball, cal assenyalar com a **supòsits més característics**, que enuncia la LIRPF a títol d'exemple, els sous i salaris; les prestacions per desocupació, tant si són contributives com si no; les remuneracions en concepte de despeses de representació; les dietes i assignacions per a despeses de viatge, i les contribucions o aportacions satisfetes pels promotors de plans de pensions, com també les quantitats satisfetes per empresaris per a fer front als compromisos per pensions<sup>16</sup>.

<sup>(16)</sup>Art. 17.1 LIRPF.



## Les dietes i assignacions per a despeses de viatge i els plans de pensions

Entre els rendiments de treball hem de fer referència a les dietes i assignacions per despeses de viatge que es consideren rendiments del treball, tret que es tracti d'assignacions per a despeses de locomoció i les normals de manutenció i estada en establiments hotelers, amb els límits i en les hipòtesis establertes de manera reglamentària (art. 9 RIRPF). Això implica que aquestes assignacions, mentre compleixin els requisits del RIRPF, s'exceptuen de gravamen, o el que és el mateix, no es computen com a rendiments del treball a l'hora de calcular la base imposable.

Quant a les contribucions o aportacions satisfetes pels promotors de plans de pensions i a les quantitats satisfetes pels empresaris per a fer front als compromisos per pensions, quan s'imputen a les persones a les quals es vinculen les prestacions, constitueixen per a aquestes rendiment del treball en espècie, de manera que cal integrar-les en la base imposable de l'IRPF, sense perjudici que més tard donin dret a practicar una reducció de la base imposable (art. 51 LIRPF), amb la qual cosa aquest concepte no dóna lloc a cap increment de quota.

I si tenim en compte que les prestacions que els beneficiaris reben dels plans de pensions en produir-se les contingències corresponents són en tot cas rendiments del treball (art. 17.2.a.3r. LIRPF), es pot afirmar que el tractament fiscal dels plans de pensions consisteix en un diferiment de la tributació que, a més del seu efecte financer, normalment implica un estalvi d'impostos, atès que els tributs aplicables després de la jubilació solen ser inferiors als del període de vida laboral activa del contribuent.

Per a completar la definició dels rendiments de treball, la LIRPF ha considerat convenient esmentar una altra sèrie de supòsits concrets que en tot cas tenen la consideració de rendiments del treball<sup>17</sup>.

<sup>(17)</sup>Art. 17.2 LIRPF.

## Rendiments del treball diferits i rendiments de naturalesa dubtosa

Constitueixen exemples de rendiments del treball diferits les pensions i els havers passius, i les prestacions per incapacitat, jubilació, accident, viduïtat, assegurança de dependència, etc. (tant si les satisfà el sistema públic de la Seguretat Social com si ho fan les mutualitats generals obligatòries), i les prestacions rebudes de plans de pensions, de contractes d'assegurances concertades amb mutualitats o d'assegurança col·lectiva que prevegi compromisos per pensions, i també les prestacions rebudes pels beneficiaris dels plans de previsió assegurats.

Es tracta de rendes diferides, de supòsits que la LIRPF identifica per a assenyalar les condicions per a integrar-les en la base imposable i, en particular, per a facilitar la posterior regulació de les reduccions a què es refereix l'article 18 LIRPF.

D'altra banda, la LIRPF qualifica expressament com a rendiments del treball altres conceptes de naturalesa dubtosa que difícilment encaixarien en altres categories si no fos en la dels guanys patrimonials (pensions compensatòries rebudes del cònjuge i les anualitats per aliments, sense perjudici de l'exempció que estableix l'article 7.k LIRPF per a les percebudes dels pares en virtut d'una decisió judicial). Finalment, inclou conceptes que més aviat s'apropen a la naturalesa dels rendiments professionals, com els derivats de cursos, conferències, seminaris, elaboració d'obres literàries, artístiques o científiques si se cedeixen els drets d'explotació, retribucions de relacions laborals de caràcter especial, parts de fundador, etc., però que per diverses raons se solen assimilar als rendiments del treball. El legislador és conscient d'això, fins al punt d'admetre, en l'article 17.3 LIRPF, una qualificació alternativa per a alguns, com a rendiments, o bé d'activitats econòmiques, o bé del treball, segons que hi hagi o no una organització per compte propi dels mitjans materials i humans.

El rendiment íntegre del treball definit d'aquesta manera es computa en la base imposable de l'IRPF íntegrament, a excepció que hi sigui aplicable alguna de les reduccions establertes per als rendiments amb un període de generació superior a dos anys o obtinguts de manera notòriament irregular en el temps (a excepció dels rendiments de l'article 17.2.a LIRPF).

En el cas dels **rendiments irregulars**, és a dir, dels generats en períodes superiors als dos anys o percebuts de manera notòriament irregular en el temps, és imprescindible fer algun tipus d'ajust per a pal·liar l'efecte que, pel fet de tractar-se d'un tribut progressiu, produiria l'acumulació en la base imposable d'un sol exercici. Amb la finalitat de determinar els rendiments irregulars, s'ha optat per una tècnica certament senzilla: reduir l'import del rendiment íntegre abans de computar-lo en la base imposable en un 40%, la qual cosa no permet diferenciar adequadament si el període de generació ha estat més o menys llarg. Així, la major o menor durada del període de generació és irrellevant si se superen els dos anys.

### **La reducció aplicable**

Amb caràcter general, s'aplica una reducció del 40% per als rendiments el període de generació dels quals sigui superior a dos anys i que no s'obtinguin d'una manera periòdica o recurrent, i per als rendiments que es qualifiquin reglamentàriament com a obtinguts d'una manera notòriament irregular en el temps (a excepció dels rendiments que preveu l'article 17.2.a LIRPF). La percepció en forma de renda elimina la possibilitat de practicar la reducció. La quantia del rendiment íntegre sobre la qual s'aplica la reducció no pot excedir l'import de 300.000 euros anuals. Hi ha regles específiques en l'article 18.2 LIRPF en relació amb els rendiments irregulars quan derivin de l'extinció de la relació laboral, comuna o especial, o de la relació d'administradors i membres de consells d'administració; i en cas que els rendiments derivin de l'exercici d'opcions de compra sobre accions o participacions per part dels treballadors.

Malgrat que s'exclouen de la reducció els rendiments obtinguts de manera recurrent, és possible considerar irregular un rendiment que s'aboni de manera fraccionada, tal com estableix l'article 11.2 RIRPF, quan el quocient resultant de dividir el nombre d'anys de generació entre el nombre de períodes de fraccionament sigui superior a dos.

Del rendiment íntegre del treball computat en la base imposable de l'IRPF, per a obtenir el rendiment net, cal deduir exclusivament les **despeses** que recull l'article 19 LIRPF. Es tracta d'una relació taxada de despeses. Aquestes despeses són les cotitzacions a la Seguretat Social o a mutualitats generals obligatòries de funcionaris; les detraccions per drets passius; les cotitzacions a col·legis d'orfes o entitats similars; les quotes satisfetes a sindicats i col·legis professionals, quan la col·legiació posseeixi caràcter obligatori, en la part que correspongui a les finalitats essencials d'aquestes institucions i amb el límit que estableix l'article 10 RIRPF (500 euros anuals), i les despeses de defensa jurídica en la relació del contribuent amb la persona de qui rep els rendiments, amb un límit de 300 euros anuals.

Una vegada determinat el rendiment net del treball, s'ha de procedir a aplicar-hi la **reducció per obtenció de rendiments del treball**, que regula l'article 20 LIRPF. La quantia d'aquesta reducció oscil·la entre 2.652 i 4.080 euros, segons la quantitat de rendiments nets del treball obtinguts.

## La reducció per obtenció de rendiments del treball

Aquesta reducció s'incrementa un 100% en dos supòsits: els treballadors actius de més de 65 anys que continuïn o perllonguin la seva activitat laboral, i els contribuents aturats inscrits en l'oficina d'ocupació que acceptin un lloc de treball que exigeixi el trasllat de la residència habitual a un nou municipi. Addicionalment, els contribuents amb discapacitat que obtinguin rendiments del treball com a treballadors actius poden minorar el rendiment net del treball en 3.264 euros anuals. I en 7.242 euros, quan aquests contribuents acreditin necessitar ajuda de terceres persones o mobilitat reduïda, en un grau de discapacitat igual o superior al 65%. La suma de totes aquestes reduccions té com a límit màxim l'import dels rendiments nets del treball.

## 2) Rendiments del capital

Es consideren **rendiments íntegres del capital** totes les utilitats o contraprestacions, sigui quina sigui la denominació o naturalesa que tinguin, dineràries o en espècie, que provenguin directament o indirectament d'elements patrimonials de titularitat del contribuent i que no estiguin afectes a activitats econòmiques dutes a terme per ell mateix.

### Els rendiments del capital es caracteritzen pels trets següents:

- a) Deriven directament o indirectament de la titularitat del contribuent dels elements patrimonials, encara que no és necessari que constitueixin la contraprestació d'una operació de capital concreta, sinó que n'hi ha prou que tinguin la causa en la titularitat genèrica d'un element patrimonial determinat.
- b) Els elements patrimonials que generen rendiments del capital provenen d'elements patrimonials que no es troben afectes a les activitats econòmiques. La falta d'afectació és un element central en la definició d'aquest tipus de rendiments, ja que falta el límit entre aquests i els rendiments de les activitats econòmiques que generen els elements patrimonials afectes a aquestes.
- c) Per a qualificar els rendiments del capital, és indiferent la denominació o naturalesa que tinguin. Així, es consideren rendiments del capital tant els cànons de l'arrendament com altres imports percebuts de l'arrendatari o subarrendatari, els dividendes, les primes i participacions en qualsevol tipus d'entitats, etc. Això és lògic si es pensa en la gran varietat de formes i denominacions que poden tenir les retribucions del capital com a conseqüència del desenvolupament de nous productes en els mercats financers.
- d) Els rendiments del capital poden ser de caràcter dinerari o es poden percebre en espècie. Com ja hem comentat, la LIRPF, d'acord amb els articles 42 i 43, aborda el tractament de les retribucions en espècie de manera unitària, amb independència que es puguin qualificar com a rendiments del treball, del capital o de les activitats econòmiques.

### Rendiments en espècie

Per exemple, quan el titular d'un dipòsit bancari rep algun bé (una enciclopèdia, un televisor, etc.) com a conseqüència del dipòsit i com una part de la remuneració total.

Establerta d'aquesta manera la noció dels rendiments del capital, la LIRPF inclou en tot cas dins d'aquests rendiments **dues categories**: els rendiments del capital immobiliari i els rendiments del capital mobiliari.

Tenen la consideració de **rendiments íntegres del capital immobiliari** tots els que derivin de l'arrendament, constitució o cessió de drets o facultats d'ús o gaudi sobre els béns immobles, rústics o urbans, sigui quina sigui la denominació o naturalesa que tinguin.

Els immobles rústics i urbans es defineixen per referència al que disposa la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL), que, al seu torn, es remet a la normativa cadastral.

En els **rendiments íntegres** del capital immobiliari s'inclou l'import que hagi de satisfer l'arrendatari o subarrendatari per tots els conceptes i, a més, l'import que hagi de satisfer l'adquirent o cessionari en els supòsits de constitució o cessió de dret o facultats d'ús i gaudi sobre béns immobles rústics o urbans. En canvi, no es consideren rendiments del capital immobiliari, sinó rendes immobiliàries imputades, les que es computen com a conseqüència de la titularitat de béns immobles urbans, o drets de gaudi sobre aquests, no afectes a les activitats econòmiques i que no generen rendiments del capital immobiliari, a exclusió de l'habitatge habitual del contribuent i el sòl no edificat, segons l'article 85 LIRPF.

Com a rendiment íntegre del capital immobiliari, cal computar l'import que es rebí de l'adquirent, cessionari, arrendatari o subarrendatari per tots els conceptes, incloent-hi, si escau, el corresponent a tots els béns cedits amb l'immoble **sense incloure-hi l'IVA** o, si escau, l'impost general indirecte canari<sup>18</sup>.

Per a determinar el rendiment net, s'han de restar d'aquest import íntegre les **despeses deduïbles**<sup>19</sup> següents:

a) Les **despeses necessàries** per a obtenir el rendiment. Respecte d'aquestes despeses, que es detallen en el desplegament reglamentari<sup>20</sup>, només cal destacar la deducció dels saldos de cobrament dubtós i de les despeses financeres (els interessos de capitals aliens invertits), i les despeses de reparació i conservació. Aquestes últimes dues despeses tenen el límit dels rendiments íntegres.

b) L'import de la deterioració patida pels béns de què provenguin els rendiments. Quant a aquestes **despeses d'amortització**, cal dir que són deduïbles tant si obeeixen a la deterioració patida en l'immoble generador de l'ingrés amb motiu de l'ús o el transcurs del temps, com en el supòsit de rendiments derivats de la titularitat d'un dret o facultat d'ús o gaudi, en què es dedueix en concepte de depreciació, amb el límit dels rendiments íntegres, la part proporcional del valor d'adquisició satisfet, en les condicions establertes pel Reglament.

Per a integrar-lo en la base imposable, el rendiment net es computa, generalment, pel seu import total. No obstant això, quan es tracti de **rendiments irregulars**, o bé perquè tenen un termini de generació superior a dos anys, o bé perquè es qualifiquen expressament com a obtinguts de manera notòriament irregular en el temps, per a integrar-los en la base imposable s'han de reduir un 40%<sup>21</sup>.

### Lectura recomanada

Quant a la noció de rendiments íntegres del capital immobiliari, podeu consultar l'article 22.1 LIRPF, l'article 61.3 TRLRHL i els articles 6 a 8 i DT 1a. de l'RDL 1/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la llei del cadastre immobiliari.

<sup>(18)</sup>Art. 22.2 LIRPF.

<sup>(19)</sup>Art. 23.1 LIRPF.

<sup>(20)</sup>Art. 13 RIRPF.

<sup>(21)</sup>Art. 23.3 LIRPF.

### Els rendiments irregulars

L'article 15 RIRPF considera obtinguts de manera notòriament irregular, exclusivament i sempre que s'imputin en un sol període impositiu, els imports obtinguts pel traspàs o la cessió del contracte d'arrendament de locals de negocis, les indemnitzacions percebudes de l'arrendatari, subarrendatari, etc. per danys i desperfectes en l'immoble i els imports obtinguts per la constitució o cessió de drets d'ús o gaudi de caràcter vitalici. A més, en cas que els rendiments irregulars es cobrin de manera fraccionada, només s'hi aplica la reducció del 40% si el període de generació duplica almenys el període de fraccionament.

Així mateix, s'estableix una reducció del 60% en els supòsits de rendiments derivats d'arrendaments de **béns immobles destinats a habitatge**. Quan l'arrendatari tingui entre divuit i trenta anys i obtingui un determinat import de rendiments, la reducció és del 100%<sup>22</sup>.

<sup>(22)</sup>Art. 23.2 LIRPF.

Per acabar, la LIRPF continua mantenint la seva cautela tradicional a l'hora de tractar els rendiments del capital immobiliari generats com a conseqüència d'**operacions amb parents** del contribuïent, inclosos els afins, fins al tercer grau. Una cautela que condueix a l'aplicació d'una norma de valoració en virtut de la qual el rendiment net que s'ha de computar no pot ser inferior a l'import de la renda immobiliària que correspondria imputar si no es generessin rendiments del capital immobiliari<sup>23</sup>. Cal dir, doncs, que som davant una norma de valoració que, en conseqüència, no admet prova en contra.

<sup>(23)</sup>Art. 24 LIRPF.

#### Lectura recomanada

Quant a la noció dels rendiments del capital mobiliari, podeu veure l'article 21.2.b LIRPF.

Els **rendiments del capital mobiliari** són els que provenen dels béns d'aquesta naturalesa i, en general, de la resta dels béns o drets no immobiliaris el titular dels quals és el contribuïent i que no estiguin afectes a activitats econòmiques exercides per aquest. Aquesta definició cal completar-la indicant que no tenen mai la consideració d'elements patrimonials afectes a una activitat econòmica els actius representatius de la participació en fons propis d'una entitat i de la cessió de capitals a tercers.

Convé que ens aturem en l'anàlisi de les quatre **categories** que agrupen els rendiments del capital mobiliari. Vegem-les:

a) Els rendiments obtinguts per la **participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat**, que es caracteritzen perquè tenen l'origen en la condició de soci, accionista o associat. Aquests rendiments, doncs, provenen dels beneficis, les utilitats o els fons en general d'un patrimoni en què s'intervé per mitjà de la participació directa en la persona jurídica que en posseeix la titularitat<sup>24</sup>.

<sup>(24)</sup>Art. 25.1 LIRPF.

#### Exemple

Rendes derivades de la constitució o cessió de drets sobre valors són, per exemple, les rendes percebudes com a conseqüència de la constitució d'un usdefruit d'accions, o les que pugui rebre l'usufructuari per la cessió del seu dret a un tercer.

### Alguns supòsits d'aquest tipus de rendiments del capital mobiliari

S'inclouen en aquesta categoria els rendiments tant dineraris com en espècie i, en particular, els dividends, les primes d'assistència a juntes i altres participacions en beneficis d'entitats, els rendiments de qualsevol tipus d'actius que facultin per a participar en beneficis, vendes o ingressos i qualsevol altres utilitats derivades de la condició de soci, accionista o partícip (incloent-hi la distribució de la prima d'emissió d'accions o participacions). A aquestes se sumen, en funció de la qualificació expressa com a rendiments del capital mobiliari, les rendes derivades de la constitució o cessió de drets o facultats d'ús o gaudi sobre els valors o les participacions en els fons propis de l'entitat.

b) Els rendiments obtinguts per la cessió a **tercers de capitals propis**, definits com les contraprestacions del qualsevol tipus, independentment de la denominació o naturalesa que tinguin, dineràries o en espècie, com, per exemple, els interessos i qualsevol altra forma de retribució pactada per la cessió de capitals. També per la transmissió, el reemborsament, l'amortització, l'intercanvi o la conversió de qualsevol classe d'actius representatius de la captació i ús de capitals aliens.

#### Quantificació del rendiment

El rendiment íntegre derivat de les cessions a tercers de capitals propis es computa per l'import percebut, excepte el cas de transmissió, reemborsament, amortització, intercanvi o conversió de valors, en què es computa com a rendiment la diferència entre el valor de l'operació de què es tracti i el valor d'adquisició o subscripció.

c) El tercer tipus de rendiments del capital mobiliari són els rendiments procedents d'**operacions de capitalització, contractes d'assegurances de vida o invalidesa i rendes derivades de la imposició de capitals**, siguin de caràcter dinerari o percebuts en espècie, sempre que no provenguin indirectament del treball personal i, per tant, calgui considerar-los rendiments d'aquesta naturalesa<sup>25</sup>.

<sup>(25)</sup>Art. 25.3 LIRPF.

No es consideren rendiments del capital mobiliari, sinó que han de tributar com a guanys o pèrdues patrimonials, les prestacions derivades d'assegurances de danys i accidents.

d) I ja per acabar, **altres rendiments del capital mobiliari** de caràcter absolutament heterogeni. Entre aquests, els derivats de la propietat intel·lectual que no pertanyi a l'autor; els de la propietat industrial no afecta a activitats econòmiques; els de l'arrendament de béns mobles, negocis i mines, i els rendiments provinents de la cessió del dret d'imatge o del consentiment o l'autorització per a utilitzar-lo<sup>26</sup>.

<sup>(26)</sup>Art. 25.4 LIRPF.

En els quatre tipus de rendiments del capital mobiliari que acabem d'examinar, es computa com a rendiment íntegre l'import de les prestacions obtingudes pel contribuent, exceptuant-ne el cas de les rendes vitalícies, en què el **rendiment íntegre** que cal computar és el resultat d'aplicar percentatges variables a les anualitats percebudes. A més, en tots els casos, si el rendiment és en espècie, cal sumar al valor de la retribució en espècie l'import de l'ingrés a compte, sempre que aquest no s'hagi repercutit al perceptor de la renda.

#### Lectura recomanada

Sobre la noció de rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis, podeu consultar l'article 25.2 LIRPF.

#### Lectura recomanada

Sobre les despeses i reduccions per a determinar el rendiment net, podeu veure l'article 26.1 LIRPF.

A partir de l'import íntegre de cadascuna de les classes de rendiments del capital mobiliari, per a determinar el rendiment net es **dedueixen** exclusivament les despeses d'administració i dipòsit de valors negociables que repercuteixin les empreses de serveis d'inversió, les entitats de crèdit o altres entitats financeres, encara que en el cas de rendiments derivats de l'assistència tècnica o d'arrendament de béns, negocis o mines, cal deduir dels rendiments íntegres les despeses necessàries per a obtenir-los i, si escau, l'import de la deterioració patida pels béns o drets d'on procedeixin els ingressos.

Aquest rendiment net es computa sencer en la base imposable, excepte en el cas dels rendiments de l'article 25.4 LIRPF quan tinguin un període de generació superior a dos anys o el Reglament els qualifiqui com a obtinguts de manera notòriament **irregular** en el temps. En aquests casos, s'hi aplica una reducció del 40%.

### 3) Rendiments d'activitats econòmiques

Es consideren **rendiments d'activitats econòmiques** els procedents del treball personal i del capital conjuntament, o només d'un d'aquests factors, que comporten per part del contribuent l'ordenació per compte propi de mitjans de producció i recursos humans, o d'un de tots dos, amb la finalitat d'intervenir en la producció o en la distribució de béns o serveis<sup>27</sup>.

<sup>(27)</sup>Art. 27 LIRPF.

De manera que som davant activitats productives caracteritzades per l'existència d'una organització, encara que sigui mínima, en què un subjecte íntegra de manera autònoma i **per compte propi** recursos materials i humans, i assumeix el resultat derivat de la producció de béns o serveis que ofereix al mercat.

Es tracta d'activitats que donen lloc a rendiments **professionals**, de les activitats agrícoles i ramaderes i, finalment, de la resta d'activitats econòmiques o, utilitzant la terminologia tradicional, empresarials. La distinció entre aquestes classes de rendiments és important, perquè el RIRPF estableix règims diferenciats respecte de les retencions a compte de les diferents classes de rendiments d'activitats econòmiques, i això obliga a definir els de caràcter professional i els de les activitats agrícoles o ramaderes, perquè, per exclusió, quedin delimitats els rendiments **empresarials** duts a terme per persones físiques.

#### Activitats econòmiques

Segons la LIRPF, són activitats econòmiques, a títol purament d'exemple, les extractives, de fabricació, comerç o prestació de serveis, incloent-hi les d'artesanía, agrícoles, forestals, ramaderes, pesqueres, de construcció, mineres i l'exercici de professions liberals, artístiques i esportives.

### L'arrendament d'immobles com a activitat econòmica

Per a delimitar negativament la categoria dels rendiments de les activitats econòmiques, cal tenir en compte que les rendes generades per l'arrendament d'immobles només s'inclouen en aquesta categoria quan es compleixen les dues condicions següents (en cas contrari, són rendiments del capital immobiliari): d'una banda, que per a fer l'activitat hi hagi com a mínim un local destinat exclusivament a dur-ne a terme la gestió, i, de l'altra, que per a l'ordenació de l'activitat hi hagi com a mínim una persona treballant amb contracte laboral a jornada completa.

Finalment, per a completar la delimitació dels rendiments d'activitats econòmiques cal tenir en compte que també es consideren com a tals els que procedeixen dels **elements patrimonials afectes** a aquestes. Per tant, convé establir aquesta noció, ja que, com hem dit en referir-nos al concepte de rendiments del capital, si els elements patrimonials són afectes a la realització d'activitats econòmiques, generen rendiments d'aquest tipus, mentre que els no afectes donen lloc, si escau, a l'obtenció de rendiments del capital. I això és així al marge que el règim de deducció de les despeses associades a l'adquisició i a l'ús dels elements patrimonials és completament diferent si es troben afectes o no a les activitats econòmiques.

Un element patrimonial es pot considerar **afecte a una activitat econòmica** quan és necessari per a l'activitat i es destina exclusivament a aquesta, excepte afecció parcial en el cas de béns divisibles i sense perjudici que en alguns casos s'admeti l'ús a finalitats particulars, sempre que aquest sigui accessori o notòriament irrellevant<sup>28</sup>.

<sup>(28)</sup>Art. 29 LIRPF.

### Actualització de balanços

Excepcionalment, l'article 9 de la Llei 16/2012, de 27 de desembre, regula l'actualització de balanços, a la qual es poden acollir amb caràcter voluntari els subjectes passius de l'IRPF que realitzin activitats econòmiques. Són actualitzables els elements de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries situats tant a Espanya com a l'estranger. Els elements actualitzables han d'estar afectes a l'activitat econòmica. L'actualització de valors es practica respecte dels elements susceptibles d'actualització que figurin en els llibres registre corresponents en data 31 de desembre de 2012. L'import de la revaloració comptable s'ha de reflectir en el llibre registre de béns d'inversió. Les operacions d'actualització s'han de fer dins el període comprès entre el 31 de desembre de 2012 i la data de finalització del termini de presentació de la declaració de l'IRPF del període impositiu de 2012. Les operacions d'actualització es practiquen aplicant-hi els coeficients que s'estableixen en l'article 9.5 de la Llei 16/2012 (que van des del 2,2946 abans de 1984 fins a l'1,0000 el 2012). El nou valor actualitzat no pot excedir el valor de mercat de l'element patrimonial actualitzat, tenint en compte el seu estat d'ús en funció dels desgastos tècnics i econòmics i de la utilització que en faci el subjecte passiu. L'increment net de valor resultant de les operacions d'actualització s'amortitza, a partir del primer període impositiu que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2015, durant els que quedin per a completar la vida útil de l'element patrimonial, en els mateixos termes que correspon a les renovacions, ampliacions o millores. Finalment, els subjectes passius que practiquin l'actualització han de satisfer un gravamen únic del 5% sobre l'increment net de valor dels elements patrimonials actualitzats. El fet imposable del gravamen únic s'entén realitzat el 31 de desembre de 2012 i és exigible el dia en què es presenti la declaració del període impositiu de 2012.



Després d'haver establert la noció dels rendiments de les activitats econòmiques, la **determinació del rendiment net** s'efectua segons les normes de l'IS, que s'apliquen amb alguns matisos en el cas de l'estimació directa normal i l'estimació directa simplificada. Però les normes són radicalment diferents quan s'hi aplica l'estimació objectiva i ofereixen un resultat no comparable amb el de l'estimació directa. Per aquest motiu, el càlcul dels rendiments de les activitats econòmiques cal estudiar-lo separatament per a cadascun dels règims de determinació de bases de l'impost.

**Lectura recomanada**

Pel que fa a les regles generals de càlcul del rendiment net, podeu veure l'article 28 LIRPF.

**Regles comunes en el càlcul dels rendiments d'activitats econòmiques:**

- a) Els guanys i les pèrdues patrimonials que deriven d'elements afectes a activitats econòmiques no formen part del rendiment d'aquestes activitats, sinó que es calculen i reben el tractament que els és propi per naturalesa.
- b) L'afectació d'elements patrimonials o la desafectació d'actius fixos per part del contribuent no constitueix una alteració patrimonial, sempre que els béns o drets continuïn formant part del seu patrimoni. No obstant això, s'entén que no ha tingut lloc l'afectació si l'alienació dels béns o drets es produeix quan encara no han transcorregut tres anys des d'aquesta.
- c) Si té lloc la cessió gratuïta de béns a tercers o destinats a l'ús o consum propis del contribuent, i fins i tot de contraprestació notòriament inferior a la del mercat, cal ajustar-se al valor normal de mercat dels béns i serveis, norma de valoració que no admet prova en contra.

D'aquesta manera, el càlcul del rendiment net d'activitats econòmiques varia notòriament en funció del **règim de determinació de bases** que hi sigui aplicable:

1) En l'**estimació directa normal**, que s'aplica amb caràcter general a les activitats que duen a terme persones físiques i entitats amb règim d'atribució de rendes, es parteix de l'aplicació de les regles del TRLIS que, no obstant això, reben una matisació en un doble sentit: d'una banda, per a excloure determinats conceptes de la consideració de despesa deduïble, i, de l'altra, per a limitar les possibilitats de considerar com a despeses les generades en operacions amb el cònjuge i els fills menors del contribuent que convisquin amb aquest<sup>29</sup>.

<sup>(29)</sup>Art. 30.2 LIRPF.

Encara hi ha altres diferències pel que fa a la normativa reguladora de l'IS: d'una banda, el termini per a compensar el resultat negatiu de les activitats econòmiques, que és de quatre anys en l'IRPF enfront dels divuit que preveu el TRLIS, i, d'altra banda, la reducció del 40% per als rendiments irregulars (els generats durant més de dos anys), que és aplicable en l'IRPF i no en l'IS.

A més, l'article 32.2 LIRPF preveu una altra reducció del rendiment net que oscil·la entre els 4.080 i els 2.652 euros anuals. Els contribuents amb discapacitat es poden aplicar una reducció de 3.264 o 7.242 euros anuals. Aquesta reducció només s'aplica a l'estimació directa. Si s'utilitza l'estimació directa simplificada, és incompatible amb la deducció del 5% sobre el rendiment net (art. 30.2.4a. LIRPF).

Finalment, a partir de l'1 de gener de 2013, els contribuents que iniciïn l'exercici d'una activitat econòmica i apliquin l'estimació directa, poden reduir en un 20% el rendiment net positiu (després de les reduccions anteriors) en el primer període impositiu en què aquest sigui positiu i en el període impositiu següent. La quantia dels rendiments nets no pot superar els 100.000 euros anuals (art. 32.3 LIRPF).

2) La determinació del rendiment net en l'estimació directa simplificada obeeix a unes regles semblants a les de l'estimació directa normal. Aquest règim d'estimació directa simplificada s'aplica a totes les activitats dels contribuents que, sense determinar el rendiment en estimació objectiva, no superin per al conjunt de les activitats els 600.000 euros d'import net de la xifra de negocis.

Es tracta d'un règim renunciabile, que s'ha d'aplicar a totes les activitats econòmiques que exerceixi el contribuent, de manera que si en alguna d'aquestes tributa en estimació directa normal, el rendiment net de les restants també s'ha de determinar mitjançant aquest règim normal.

#### Particularitats del règim d'estimació directa simplificada

La quantitat del rendiment net en aquesta modalitat simplificada del règim d'estimació directa es determina pràcticament en els mateixos termes que hem vist per a l'estimació directa normal, a excepció d'algunes particularitats, entre les quals destaquen: en primer lloc, les amortitzacions de l'immobilitzat material es calculen aplicant-hi una taula simplificada especial que ha d'aprovar el Ministeri d'Economia i Hisenda (sobre l'import resultant poden actuar les normes del règim especial d'empreses de dimensió reduïda que preveuen els articles 108 a 114 TRLIS), i, en segon lloc, el conjunt de les provisions deduïbles (per riscos i despeses imprevistes, per reparacions, per litigis, etc.) i de les despeses de difícil justificació es fixa aplicant el percentatge del 5% sobre el rendiment net. Per acabar, també és aplicable la reducció del 40% al rendiment net determinat d'acord amb aquesta modalitat simplificada de l'estimació directa si s'ha generat durant més de dos anys o si es percep de manera notòriament irregular en el temps.

3) La determinació del rendiment net en el règim d'estimació objectiva es configura com un règim voluntari o, per a ser més exactes, renunciabile, que s'aplica a cadascuna de les activitats econòmiques considerades aïlladament que determini el Ministeri d'Economia i Hisenda, sempre que el contribuent no superi l'any immediat anterior l'import dels rendiments íntegres establert reglamentàriament.

El càlcul del rendiment net en l'estimació objectiva és relativament senzill, ja que l'efectua el contribuent imputant a cadascuna de les activitats que exerceix els signes, índexs o mòduls establerts reglamentàriament, o bé amb caràcter general, o bé en relació amb cada sector, en funció de la naturalesa de les activitats, tenint en compte paràmetres objectius. Així doncs, el desplegament reglamentari realitzat pel Ministeri d'Economia i Hisenda és l'encarregat d'establir els signes, índexs i mòduls aplicables en concret a cada activitat i, al mateix temps, s'estableixen les instruccions per a aplicar-lo mitjançant una ordre ministerial que s'ha de publicar en el BOE abans de l'1 de desembre anterior al període en què sigui aplicable<sup>30</sup>.

#### Lectura recomanada

Sobre la determinació del rendiment net en el règim d'estimació directa simplificada, podeu veure l'article 30 RIRPF.

#### Lectura recomanada

Quant a l'àmbit d'aplicació del règim d'estimació objectiva, podeu veure l'article 32 RIRPF.

#### Paràmetres per a calcular el rendiment

Són, per exemple, el volum d'operacions, el nombre de treballadors, l'import de les compres, la superfície de les explotacions, etc.

<sup>(30)</sup> Art. 37 RIRPF.

### Conseqüències de l'aplicació de l'estimació objectiva

Com passa amb tots els sistemes objectius de determinació de rendiments o bases imposables, el resultat de l'estimació objectiva sempre estarà allunyat de la realitat en major o menor mesura. Per això és possible que hi apareguin rendes fiscals, és a dir, rendes que escapen a la tributació i que, reflectides després en el patrimoni del contribuent o detectades de qualsevol altra manera, es voldrien reconduir cap a l'IRPF per la via de considerar-les guanys patrimonials. Però com que això seria inacceptable, perquè en establir l'estimació objectiva és la mateixa LIRPF la que renuncia al gravamen del rendiment obtingut realment, cal aclarir que l'aplicació d'aquest règim no pot donar lloc al gravamen dels guanys patrimonials que es puguin produir per la diferència entre els rendiments reals de l'activitat i els derivats de l'aplicació correcta d'aquell.

També en aquest cas, com que no es diu res en sentit contrari, en teoria es podria aplicar la reducció del 40% de l'import del rendiment net generat durant més de dos anys o que es percebi de manera notòriament irregular en el temps. El còmput del període de generació, en cas que aquests rendiments es cobrin fraccionadament, ha de tenir en compte el nombre d'anys de fraccionament en els termes establerts reglamentàriament.

Finalment, hi ha una reducció del rendiment net de les activitats econòmiques per **manteniment o creació d'ocupació**, independentment del règim de determinació de bases utilitzat. Els contribuents que realitzin activitats econòmiques poden reduir durant els anys 2009, 2010, 2011, 2012 i 2013 un 20% el rendiment net d'aquestes, sempre que la xifra de negoci no superi els 5.000.000 euros, tinguin una plantilla mitjana inferior a 25 empleats i s'hagi mantingut per sobre de la plantilla mitjana del 2008. Aquesta reducció no pot superar el 50% de l'import de les retribucions satisfetes durant l'any a tots els empleats<sup>31</sup>.

<sup>(31)</sup>DA 27a. LIRPF.

#### 4) Guanys i pèrdues patrimonials

Es consideren **guanys i pèrdues patrimonials** les variacions en el valor del patrimoni del contribuent que es posin de manifest amb motiu de qualsevol alteració en la composició del patrimoni, tret que es classifiquin legalment com a rendiments<sup>32</sup>.

<sup>(32)</sup>Art. 33.1 LIRPF.

Els guanys i les pèrdues patrimonials es defineixen en termes molt amplis, la qual cosa obliga a establir una sèrie de **supòsits de no-subjecció** que permeten delimitar els que s'han d'integrar en la base imposable del tribut.

##### Supòsits de no-subjecció

Així, en primer lloc, cal destacar la regla de no-subjecció establerta per a les rendes que estiguin subjectes a l'ISD, que determina l'exclusió del tribut de les incorporacions patrimonials o adquisicions sense contraprestació que ja hagin quedat sotmeses a aquell impost.

<sup>(33)</sup>Art. 31.2.2 LIRPF.

<sup>(34)</sup>Art. 33.3.d LIRPF.

Així mateix, s'exclouen del gravamen com a guanys patrimonials les rendes fiscals derivades de la diferència entre el rendiment real d'una activitat econòmica i el que s'hagi de computar d'acord amb el règim d'estimació objectiva<sup>33</sup>.

<sup>(35)</sup>Art. 33.3 LIRPF.

Tampoc no són guanys o pèrdues patrimonials tots els supòsits que, encara que responen a les característiques d'aquest element de la renda, han estat requalificats expressament

perquè rebin un tractament no com a guanys o pèrdues de patrimoni, sinó com a rendiments del capital mobiliari. Per exemple, la transmissió, el reemborsament, l'amortització i l'intercanvi o la conversió d'actius, com el deute públic o altres.

A més, l'article 33.2 LIRPF recull una sèrie d'operacions en què, en considerar que hi ha una certa proximitat amb la pura especificació de drets, no es considera que s'alteri la composició del patrimoni, de manera que mai no es produiran guanys ni pèrdues. Per exemple, els supòsits de divisió de la cosa comuna, dissolució de la societat de guanys o extinció del règim econòmic matrimonial de participació i dissolució de comunitats de béns o separació de comuners.

Igualment, no hi ha guany patrimonial en les adjudicacions legals o judicials de béns o drets per una causa diferent de la pensió compensatòria entre cònjuges que es produeixin amb motiu d'extinció del règim econòmic matrimonial de separació de béns<sup>34</sup>. S'hi afegeix, a més, que aquest supòsit no pot donar lloc en cap cas a les actualitzacions dels valors dels béns o drets adjudicats. Tampoc en el cas de les aportacions als patrimonis protegits constituïts a favor de persones amb discapacitat.

Als supòsits anteriors se'n sumen d'altres de naturalesa diversa i poc clara en què es considera que no hi ha guany o pèrdua patrimonial<sup>35</sup>. El primer és el de les reduccions de capital, que en la normativa anterior del tribut s'assimilava al d'especificació de drets.

En relació amb altres supòsits descrits per la norma (les transmissions lucratives per causa de mort del contribuïent i les lucratives entre vius de les empreses o participacions, la titularitat de les quals és exempta de l'IP i dóna lloc a la reducció de la base imposable de l'ISD), entenem que constitueixen veritables **supòsits d'exempció**, com el dels guanys patrimonials posats de manifest amb motiu de les donacions a favor de les entitats sense ànim de lucre de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, i altres fundacions i associacions declarades d'utilitat pública, la transmissió per part de més grans de seixanta-cinc anys, o de persones en situació de dependència severa o de gran dependència, de l'habitatge habitual i, finalment, el pagament dels deutes tributaris mitjançant béns que integren el patrimoni històric espanyol.

### Supòsits d'exempció

Un altre supòsit d'exempció és el dels guanys patrimonials que es posin de manifest en ocasió de la transmissió de les accions o participacions en empreses de nova o recent creació (DA 34a. LIRPF). Així mateix, n'estan exempts els guanys patrimonials que es puguin generar en els deutors hipotecaris sense recursos, en ocasió de la dació en pagament del seu habitatge (DA 36a. LIRPF).

Malgrat que es tracta essencialment d'autèntiques disminucions patrimonials, queden exclosos del còmput com a tals en la base imposable de l'IRPF les no justificades, les que es deguin al consum, les ocasionades per transmissions lucratives per actes *inter vivos* o liberalitats i les que es deguin a pèrdues en el joc (no obstant això, a partir de l'1 de gener de 2012, es permeten computar les pèrdues en el joc amb el límit dels guanys obtinguts).

A aquests s'han sumat, d'acord amb l'article 33.5 LIRPF, altres supòsits de naturalesa completament variada que tendeixen a eliminar la possibilitat d'acreditar pèrdues patrimonials per mitjà d'operacions de recompra, en què en un termini breu de temps es transmeten i es tornen a adquirir béns o drets pel mateix preu o un de semblant, de manera que el valor del patrimoni del contribuïent es manté constant, però s'acredita una pèrdua a compensar amb guanys eventuals. Concretament, per això no es computen les pèrdues degudes a transmissions d'elements que tornen a ser adquirits pel mateix contribuïent en el termini d'un any, o les derivades de la transmissió de valors o participacions negociables quan s'hagin adquirit valors homogenis durant els dos mesos anteriors o posteriors, si es tracta de valors cotitzats, o bé d'un any, si no cotitzen.

Una vegada delimitats els guanys i les pèrdues patrimonials sotmesos a l'impost, cal fer referència a continuació a les regles per a **determinar-ne l'import**. Aquest import, en les transmissions oneroses i lucratives, és la dife-

### Lectura recomanada

Sobre les regles per a determinar l'import dels guanys o les pèrdues patrimonials, podeu consultar l'article 34 LIRPF.

rència entre els valors d'adquisició i de transmissió dels elements patrimonials. I en la resta dels casos (per exemple, els guanys en el joc o els premis no exempts), el valor de mercat dels elements patrimonials o les parts proporcionals d'aquests.

Per a aplicar-hi les regles que acabem de veure, cal tenir en compte que, en el cas de les transmissions oneroses, el **valor d'adquisició** és la suma de l'import real pel qual s'hagi fet l'adquisició, el cost de les inversions i millores realitzades i les despeses i tributs inherents a l'adquisició, exclosos els interessos. Aquesta suma s'ha de minorar en l'import de les amortitzacions deduïbles fiscalment i, en tot cas, de l'amortització mínima<sup>36</sup>. El valor d'adquisició no és objecte d'actualització, excepte el cas de béns immobles en què s'apliquen els coeficients establerts en la Llei de pressupostos generals de l'Estat.

<sup>(36)</sup>Art. 35.1 LIRPF.

D'altra banda, el **valor de transmissió** és l'import satisfet realment, sempre que no sigui inferior al de mercat, cas en què cal prendre el valor de mercat. D'aquest valor, cal deduir-ne les despeses i els tributs que graven la transmissió que hagi satisfet qui transmet.

Les regles generals esmentades es concreten per als supòsits més habituals o que puguin produir més problemes, i s'estableixen **normes específiques de valoració** que, en definitiva, el que fan és concretar els valors d'adquisició i transmissió per raó del tipus de béns transmesos (valors cotitzats, participacions en fons propis d'entitats no cotitzades, etc.) o per causa de la naturalesa de l'operació que genera l'alteració patrimonial (aportacions no dineràries, indemnitzacions, permutes de béns o drets, etc.<sup>37</sup>).

<sup>(37)</sup>Art. 37 LIRPF.

#### Lectura recomanada

Quant a l'exempció per reinversió en els supòsits de transmissió de l'habitatge habitual, podeu veure els articles 38 LIRPF i 41 RIRPF.

En general, l'import del guany o la pèrdua patrimonial s'integra en la base imposable del tribut. No obstant això, hi ha un règim especial d'**exempció per reinversió** aplicable als guanys patrimonials procedents de la transmissió de l'habitatge habitual, que exclou del gravamen els guanys patrimonials derivats de la transmissió de la residència habitual del contribuent, sempre que l'import total obtingut per la transmissió es reinverteixi d'una sola vegada o en un termini no superior a dos anys en l'adquisició o la rehabilitació d'un nou habitatge habitual. Si l'import reinvertit és inferior al total que s'ha rebut en la transmissió, només s'exclou de tributació la part proporcional del guany patrimonial obtingut corresponent a la quantitat reinvertida.

#### Un altre supòsit d'exempció per reinversió

Un règim semblant (encara que només determina el diferiment de l'impost) s'aplica als guanys patrimonials obtinguts pels socis o partícips de les institucions d'inversió col·lectiva (els fons d'inversió). Com a conseqüència de la transmissió de les accions, de les participacions o del reemborsament d'aquestes últimes, els socis o partícips obtenen, o bé un guany, o bé una pèrdua patrimonial per la diferència de valor entre el valor d'adquisició i el valor de transmissió, però si l'import obtingut com a conseqüència del reemborsament o la transmissió es destina a l'adquisició o subscripció d'altres accions o participacions, llavors no es computa el guany o la pèrdua patrimonial, i les noves accions o participacions conserven el valor i la data d'adquisició de les accions o participacions transmeses, sempre que es compleixin els requisits de l'article 94 LIRPF.

I ja per concloure l'anàlisi del règim dels guanys patrimonials, hem d'esmentar un supòsit particular: el dels guanys patrimonials no justificats.

Reben aquesta consideració de **guanys patrimonials no justificats** els béns o els drets la tinença, declaració o adquisició dels quals no es correspongui amb la renda o el patrimoni declarats pel contribuent, i la inclusió de deutes inexistents o també el seu registre tant en els llibres com en registres oficials.

Els guanys patrimonials no justificats, l'import dels quals és el dels elements patrimonials o deutes, s'han d'integrar en la base liquidable general del període impositiu respecte del qual es descobreixin, tret que el contribuent provi que ha estat titular dels béns o drets corresponents des d'una data anterior a la del període de prescripció.

Cal tenir en compte que també constitueix un supòsit de guany patrimonial no justificat la tinença, declaració o adquisició de béns o drets respecte dels quals no s'hagi complert dins el termini l'obligació d'informació sobre béns i drets situats a l'estranger (art. 39.2 LIRPF).

## 5) Regles especials de valoració

Una vegada identificats els diferents components de la renda del contribuent que s'integren en la base imposable de l'IRPF, convé esmentar algunes **regles comunes** a la valoració de tots aquests:

En primer lloc, cal indicar que també s'apliquen en l'IRPF les regles de valoració de les operacions vinculades establertes en el TRLIS<sup>38</sup>.

<sup>(38)</sup>Art. 16 TRLIS.

A part de la regla de valoració de les operacions vinculades i la de valoració de les rendes estimades de l'article 6.5 LIRPF pel valor de mercat (menys el cas de captació de capitals aliens, en què es recorre a l'interès legal dels diners), els problemes principals són els que susciten les rendes en espècie.

La valoració de les **rendes en espècie** és una categoria general, ja que tots els rendiments que s'integren en la base imposable de l'IRPF es poden satisfer en diners o es poden rebre en espècie. Per aquest motiu, ha estat necessari precisar-ne la definició i assenyalar que, perquè tingui lloc aquest tipus de renda, hi han de concórrer tres requisits: en primer lloc, hi ha d'haver ús, consum o obtenció de béns, drets o serveis de manera gratuïta o a un preu inferior al de mercat; en segon lloc, l'ús dels béns, drets o serveis s'ha de fer amb finalitats particulars, i, en tercer lloc, és irrellevant que la retribució en espècie comporti una despesa real per al pagador.

### Lectura recomanada

En relació amb la noció de guanys patrimonials no justificats, podeu consultar l'article 39 LIRPF.

### Lectures recomanades

Quant a la noció i les classes de rendes en espècie, podeu consultar els articles 42 LIRPF i del 43 al 48 RIRPF.

Encara que es tracti d'una categoria general, la regulació de les rendes en espècie s'ha enfocat sobretot des de la perspectiva dels rendiments del treball, i això explica que s'esmentin una sèrie de supòsits que, per diverses raons que estan relacionades amb el seu contingut social, queden exonerats del gravamen.

Entrant ja en la **valoració de les prestacions en espècie**, el criteri general és el del valor normal en el mercat, que actua com a clàusula de tancament, tenint en compte l'elevat nombre de regles específiques de valoració<sup>39</sup>.

### Valoració de les rendes en espècie

Sense fer una anàlisi detallada sobre aquest tema, interessa destacar que en alguns casos el valor de mercat se substitueix directament per valors objectius i generalment moderats que fan que aquesta forma de retribució pugui seguir interessant a l'hora de dissenyar un sistema de retribucions fiscalment atractiu per al percepcor. Aquest és el cas de l'ús de l'habitatge, si aquest és de propietat del pagador, no solament perquè es valora en un percentatge màxim del 10% del valor cadastral, sinó perquè l'import que s'ha d'integrar en la base imposable no pot superar el 10% de les altres contraprestacions de treball de l'empleat.

Ara bé, per sobre de l'examen de les regles particulars aplicables per a valorar les retribucions en espècie més habituals, el que hem de subratllar és que, amb l'única excepció de les contribucions a plans de pensions o sistemes alternatius de previsió social, l'import que es computa a la base imposable és el resultat de sumar al valor de la renda en espècie l'import de l'ingrés a compte que correspongui aplicar, tret que l'import d'aquest ja s'hagi repercutit al percepcor de la renda en espècie, d'acord amb l'article 43.2 LIRPF.

## 1.4. Base liquidable

Una de les principals novetats introduïdes per la Llei 35/2006 consisteix en la classificació de la renda, a l'efecte de calcular l'impost, en **renda general i renda de l'estalvi**, la qual cosa origina una base imposable general i una base imposable de l'estalvi<sup>40</sup>.

D'acord amb el que preveu l'article 45 LIRPF, la **renda general** és formada pels rendiments i els guanys i les pèrdues patrimonials que no tinguin la consideració de renda de l'estalvi, i també les imputacions de rendes (rendes immobiliàries, transparència fiscal internacional, cessió de drets d'imatge i d'institucions d'inversió col·lectiva en paradisos fiscals).

D'altra banda, la **renda de l'estalvi** (art. 46 LIRPF) és formada per determinats rendiments del capital mobiliari (per la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat; per la cessió de capitals, excepte a entitats vinculades amb el contribuent a partir de determinats límits, i per les operacions de capitalització i de contractes d'assegurances de vida o invalidesa), i també pels guanys i les pèrdues patrimonials que s'hagin posat de manifest en ocasió de la transmissió d'elements patrimonials, amb independència del període de permanència. A partir de l'1 de gener de 2013, només s'hi integren els guanys i les pèrdues derivades de transmissions d'elements patrimonials amb un període de generació superior a un any.

<sup>(39)</sup>Art. 43 LIRPF.

### Retribució en espècie

Les més habituals són l'ús o el lliurament d'automòbils, préstecs a un tipus d'interès inferior al legal dels diners, manutenció, allotjament, viatges i similars, quotes satisfetes en virtut de contractes d'assegurança, quantitats destinades a satisfer despeses d'estudi del contribuent, contribucions satisfetes per promotors de plans de pensions, etc.

<sup>(40)</sup>Art. 44 i 47.2 LIRPF.

## Conseqüències de la classificació de les rendes

Les conseqüències d'aquesta classificació de la renda en general i de l'estalvi van més enllà de la qualificació diferent de totes dues, i s'estenen a la integració i compensació de les rendes una vegada classificades en un tipus de renda o un altre, i també l'existència de tipus de gravamen diferents: en el cas de la renda general, s'hi aplica l'escala de l'impost, cada vegada menys progressiva per la reducció continuada de trams i de tipus, mentre que a la renda de l'estalvi s'apliquen uns tipus del 19% o el 21% (si la base és igual o inferior a 6.000 euros, o bé si és superior a aquest import), que són inferiors al mínim de l'escala general.

En relació amb la **integració i compensació de rendes**, la renda del període impositiu formada pels diversos components de la renda es divideix en dues parts ben diferenciades:

### 1) Base imposable general

Es forma, d'una banda, integrant i compensant entre ells sense limitacions els rendiments i les imputacions de renda. I, de l'altra, compensant i integrant exclusivament entre ells en cada període impositiu els guanys i les pèrdues patrimonials que no es derivin de la transmissió d'elements patrimonials. A partir de l'1 de gener de 2013, també les derivades de transmissió quan el període de generació sigui inferior o igual a un any.

Si el resultat d'aquesta segona operació és negatiu, s'hauria de compensar, en primer lloc, amb el saldo positiu dels rendiments i de les rendes imputades obtingut en el mateix període impositiu, fins al 25% d'aquell. A partir de l'1 de gener de 2013, aquest percentatge passa a ser del 10%. En segon lloc, si després de la compensació el saldo és negatiu, l'import es pot compensar durant els quatre anys següents, primer amb guanys patrimonials que no derivin de la transmissió d'elements patrimonials (o que derivin de transmissions generades en menys d'un any, a partir del 2013) i, si escau, amb rendiments i rendes imputades, sempre amb el límit del 25% de l'import en cada exercici (10% a partir de l'1 de gener de 2013). En cap cas no es pot efectuar aquesta compensació fora del termini de quatre anys mitjançant l'acumulació a pèrdues patrimonials d'exercicis posteriors.

### 2) Base imposable de l'estalvi

Pel que fa a la base imposable de l'estalvi, és formada pel saldo positiu de sumar els saldos següents: en primer lloc, el saldo positiu resultant d'integrar i compensar, exclusivament entre si, els rendiments següents del capital mobiliari: per la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat; per la cessió de capitals, excepte a entitats vinculades amb el contribuent, i per les operacions de capitalització i de contractes d'assegurances de vida o invalidesa. Si el resultat és negatiu, el seu import només es pot compensar amb el positiu que s'hagi posat de manifest durant els quatre anys següents.

#### Imputacions de renda

Són la imputació de rendes immobiliàries, la transparència fiscal internacional, els drets d'imatge i les institucions d'inversió col·lectiva.

#### Lectura recomanada

En relació amb la integració i compensació de rendes en la base imposable general, podeu consultar l'article 48 LIRPF.

#### La compensació del saldo negatiu

La compensació, segons l'article 48 LIRPF, s'ha d'efectuar per la quantitat màxima que permeti cadascun dels exercicis següents, sense que es pugui practicar després d'aquest termini mitjançant l'acumulació a pèrdues d'exercicis posteriors.



I en segon lloc, el saldo positiu resultant d'integrar i compensar, exclusivament entre si, els guanys i les pèrdues patrimonials posats de manifest en ocasió de la transmissió d'elements patrimonials, amb independència del període de permanència. A partir de l'1 de gener de 2013, exclusivament els guanys i les pèrdues derivats de transmissions d'elements patrimonials amb un període de generació superior a un any. Si el resultat és negatiu, el seu import només es pot compensar amb el positiu que s'hagi posat de manifest durant els quatre anys següents.

La **base liquidable** és el resultat de practicar en la base imposable les reduccions que estableix la LIRPF<sup>41</sup>.

<sup>(41)</sup>Art. 50 LIRPF.

Com ja s'ha vist, en l'IRPF es diferencia una base imposable general i una de l'estalvi, per la qual cosa l'aplicació de les reduccions establertes legalment sobre aquestes bases dona lloc a dues bases liquidables diferenciades, a les quals s'apliquen tipus de gravamen igualment diversos: és a dir, una base liquidable general, que pot ser positiva o negativa, i una base liquidable de l'estalvi, que, si existeix, només pot ser positiva.

### 1) Base liquidable general

La base liquidable general és el resultat d'aplicar a la base imposable general les **reduccions** per aportacions i contribucions a sistemes de previsió social, aportacions i contribucions a sistemes de previsió social constituïts a favor de persones amb discapacitat, aportacions a patrimonis protegits de les persones amb discapacitat, pensions compensatòries, quotes i aportacions a partits polítics i mutualitats de previsió social d'esportistes professionals, sense que pugui resultar negativa com a conseqüència d'aquesta disminució<sup>42</sup>.

<sup>(42)</sup>Art. 51 a 54 LIRPF.

### 2) Base liquidable de l'estalvi

La base liquidable de l'estalvi és el resultat de disminuir la base imposable de l'estalvi amb el romanent, si n'hi ha, de la reducció per pensions compensatòries i quotes i aportacions a partits polítics, sense que pugui resultar negativa com a conseqüència d'aquesta disminució<sup>43</sup>.

<sup>(43)</sup>Art. 50.2 LIRPF.

#### **Compensació de bases liquidables negatives**

Com que la base liquidable de l'estalvi sempre ha de ser de signe positiu, tan sols pel que fa a la base liquidable general, que pot ser positiva o negativa, es pot plantejar la possibilitat de traslladar les pèrdues a exercicis successius amb la finalitat de compensar-les amb bases liquidables generals positives.

La compensació esmentada es pot efectuar amb les bases liquidables generals positives dels quatre anys següents, sempre per l'import màxim que sigui possible en cadascun i sense que es pugui practicar després d'aquest termini per mitjà de l'acumulació a bases liquidables generals negatives d'anys posteriors.

#### **Lectura recomanada**

En relació amb la compensació de les bases generals negatives, podeu consultar l'article 50.3 LIRPF.

## 1.5. Mínim personal i familiar

La LIRPF adequa l'impost a les circumstàncies personals i familiars del contribuent, per mitjà del **mínim personal i familiar**, que constitueix la part de la base liquidable que, pel fet que es destina a necessitats bàsiques personals i familiars del contribuent, no se sotmet a tributació<sup>44</sup>.

<sup>(44)</sup>Art. 56 LIRPF.

Tècnicament, s'instrumenten els mínims personals i familiars com la part de la base que es grava a tipus zero (i l'efecte és similar a la deducció de la quota). Ara bé, la **tècnica que s'utilitza** és força complicada, ja que, en primer lloc, s'ha d'aplicar la tarifa a la base liquidable i calcular la quota íntegra general corresponent; en segon lloc, s'ha de calcular la quota que correspon als mínims segons la mateixa escala, i, finalment, s'ha de restar el resultat obtingut d'aquesta segona operació del resultat de la primera operació.

Si la base liquidable general és superior a l'import del mínim personal i familiar, aquest forma part de la base liquidable general. En canvi, quan sigui inferior, forma part de la base liquidable general per l'import d'aquesta i de la base liquidable de l'estalvi, per la resta. I finalment, quan no hi ha base liquidable general, el mínim personal i familiar forma part de la base liquidable de l'estalvi<sup>45</sup>.

<sup>(45)</sup>Art. 56.2 LIRPF.

El mínim personal i familiar, doncs, és el resultat de sumar el mínim del contribuent (incrementat quan el contribuent arriba a determinades edats) i els mínims per descendents (s'hi tenen en compte els fills menors de tres anys), ascendents (incrementat a partir d'una determinada edat) i discapacitat (del contribuent, els seus descendents o ascendents a càrrec seu, i incloent-hi les despeses d'assistència), que regulen els articles 57 a 60 LIRPF, incrementats o disminuïts a l'efecte de calcular el gravamen autonòmic en els imports aprovats per les comunitats autònomes.

### Normes comunes per a l'aplicació del mínim personal i familiar

En cas que dos o més contribuents tinguin dret a aplicar-hi els mateixos mínims familiars, l'import s'ha de prorratejar a parts iguals entre ells; però si els contribuents tenen un grau diferent de parentiu amb el descendent, llavors el mínim familiar correspon als de grau més proper, tret que no tinguin rendes superiors a 8.000 euros; en aquest cas, correspon als del grau següent.

Així mateix, la determinació de les circumstàncies personals i familiars que calgui tenir en compte a l'hora d'aplicar els mínims exempts s'ha de fer considerant la situació existent en la data de meritació de l'impost, encara que, en cas de mort d'un descendent que generi el dret a practicar la reducció, el mínim per descendent és de 1.836 euros.

També hem de comentar que no s'apliquen els mínims familiars als quals ens hem referit quan les persones que generen el dret als mínims presenten una declaració per l'IRPF amb rendes superiors a 1.800 euros.

## 1.6. Quota tributària

Establertes ja les bases liquidables general i de l'estalvi, el procés de determinació del deute tributari s'inicia mitjançant el càlcul de la quota íntegra, resultat d'aplicar a totes dues bases liquidables els tipus de gravamen respectius. A aquests efectes, com a conseqüència de la consideració de l'IRPF com a impost cedit a les comunitats autònomes, **hi ha dos gravàmens diferenciats**, l'estatal i l'autonòmic.

### 1) Quota estatal

Per a determinar el deute tributari, el primer pas consisteix a determinar la **quota íntegra estatal**, que, al mateix temps, és el resultat de sumar les quotes corresponents a les bases liquidables general i de l'estalvi.

La **quota corresponent a la base liquidable general** resulta de l'aplicació de l'escala general prevista en l'article 63.1 LIRPF. En primer lloc, s'apliquen en la base liquidable general els tipus de gravamen que conté l'escala general. I, en segon lloc, la quantia resultant es minora en l'import derivat d'aplicar en la base liquidable general corresponent al mínim personal i familiar, l'escala anterior.

#### Quota corresponent a la base liquidable general

A partir d'aquesta quota es calcula el tipus mitjà de gravamen general estatal, que resulta de multiplicar per cent el quocient obtingut en dividir la quota derivada de l'aplicació de l'escala general per la base liquidable general (art. 63.2 LIRPF).

Així mateix, cal tenir present que a les persones físiques no residents que, amb caràcter excepcional, es consideren contribuents per l'IRPF, se'ls apliquen tant l'escala general de l'impost com l'escala prevista en l'article 65 LIRPF, ja que, pel fet de no residir habitualment a Espanya, difícilment se'ls pot considerar residents en el territori d'una comunitat autònoma. En aquest cas, per igualar el tractament amb el de la resta dels contribuents, el gravamen estatal absorbeix l'autonòmic.

Juntament amb això, cal destacar l'existència d'un component de la renda dels contribuents que rep un tractament especial. Es tracta de les anualitats per aliments a favor dels fills en virtut d'una decisió judicial, les quals es consideren rendes exemptes per als perceptors, però que no minoren la base imposable del pagador, encara que difícilment es poden considerar per a ell, des de cap punt de vista, renda disponible. Conscient d'aquest fet, el legislador ha decidit que aquests imports no quedin sotmesos a la progressivitat de l'impost com si fossin plenament disponibles per al contribuent, i així, quan l'import de les anualitats sigui inferior a la base liquidable general, cal aplicar l'escala corresponent (estatal i autonòmica), separatament, a l'import de les anualitats per aliments i a la resta de la base liquidable general. La quantia total resultant es minora en l'import derivat d'aplicar l'escala en la part de la base liquidable general corresponent al mínim personal i familiar incrementat en 1.600 euros anuals, i no pot resultar negativa com a conseqüència d'aquesta minoració.

A aquesta quota caldrà sumar la **quota corresponent a la base liquidable de l'estalvi**, en la part que no correspongui, si escau, al mínim personal i familiar, que es grava al tipus proporcional del 9,5% pels 6.000 primers euros i del 10,5% d'aquesta xifra en endavant, menys en el cas de les persones no residents en territori espanyol que, amb caràcter excepcional, tributen com a contribuents

#### Gravamen complementari

L'RDL 20/2011, de 30 de desembre, estableix un gravamen complementari a la quota íntegra estatal, tant la corresponent a la base liquidable general com la de l'estalvi, aplicable en els períodes impositius de 2012 i 2013.

#### Lectura recomanada

Sobre les especialitats aplicables en els supòsits d'anualitats per aliments a favor dels fills, podeu consultar l'article 64 LIRPF.

de l'IRPF, que es graven al tipus del 19% pels 6.000 primers euros i del 21% d'aquesta xifra en endavant. I això per les mateixes raons exposades abans a propòsit dels no residents a Espanya, dels quals no es pot dir que resideixin en el territori de cap comunitat autònoma, fet que obliga a incrementar el tipus de gravamen estatal perquè compregui el tipus autonòmic que se'ls aplicaria si residissin en el territori d'alguna comunitat autònoma.

Si minorem la quota íntegra estatal en la quantia de la deducció per inversió en habitatge habitual i en el 50% de l'import de la resta de les deduccions que recull l'article 68 LIRPF, s'obté la **quota líquida estatal**, que no pot ser negativa. Aquestes deduccions tracten, sobretot, d'incentivar la realització d'inversions (en habitatge habitual, activitats econòmiques o béns d'interès cultural) o donatius (a favor d'entitats sense finalitats lucratives o altres fundacions i associacions), alhora que estableixen determinats beneficis per a les rendes obtingudes a Ceuta i Melilla.

Les **deduccions** de l'IRPF per a la determinació de la quota líquida estatal són les següents:

a) La primera és la **deducció per inversió en habitatge habitual**, que en realitat comprèn tres modalitats d'inversió clarament relacionades en referir-se a la residència habitual, però de naturalesa diferent: l'adquisició de l'habitatge habitual, la seva rehabilitació i la constitució de dipòsits o comptes habitatge. Amb efectes des de l'1 de gener de 2013, se suprimeix aquesta deducció.

#### **Deducció per inversió en habitatge habitual**

La deducció és del 7,5% de les quantitats satisfetes en el període de què es tracti per l'adquisició o rehabilitació de l'habitatge habitual. La base màxima de la deducció és de 9.040 euros anuals. Aquest import comprèn les quantitats satisfetes per a l'adquisició o la rehabilitació, les despeses originades per l'adquisició o la rehabilitació que hagin estat a càrrec de l'adquirent i, en cas de finançament aliè, l'amortització del capital i els interessos.

Així mateix, es permet aplicar aquesta deducció quan els contribuents efectuïn obres i instal·lacions d'adequació en l'habitatge (inclosos els elements comuns de l'edifici i els que serveixen de pas necessari entre la finca i la via pública) per a persones amb discapacitat. La base màxima d'aquesta deducció és de 12.080 euros anuals. El percentatge de deducció és del 10%.

Finalment, cal destacar la deducció transitòria per obres de millora en l'habitatge habitual, realitzades durant els exercicis de 2010 a 2012, si es compleixen determinats requisits (DA 29a. LIRPF).

#### **Lectura recomanada**

Quant a les deduccions en activitats econòmiques, podeu veure l'article 68.2 LIRPF i els articles 35 a 44 TRLIS.

b) Juntament amb la deducció anterior, hem d'esmentar en segon lloc les **deduccions en activitats econòmiques** (aplicables en l'IRPF als contribuents que exerceixen activitats econòmiques), que són els incentius i estímuls a la inversió empresarial establerts en la normativa de l'impost de societats, amb els mateixos percentatges i límits de deducció. Aquests incentius s'apliquen als contribuents en règim d'estimació objectiva només si així ha quedat establert reglamentàriament i, en tot cas, mai no s'hi apliquen les deduccions per reinversió de beneficis extraordinaris que preveu l'article 42 TRLIS.

#### Deduccions en activitats econòmiques

Per exemple, les activitats de recerca i desenvolupament, les activitats d'exportació, la protecció del medi ambient, les despeses de formació professional i la creació d'ocupació per a treballadors minusvàlids.

Les deduccions per aquest concepte no poden superar conjuntament el 35% de la quota íntegra (25% el 2012 i 2013), encara que les quantitats que no es puguin deduir en l'exercici es poden aplicar, respectant el mateix límit, en les liquidacions dels períodes impositius que concloguin durant els quinze anys successius immediats, d'acord amb l'article 44 TRLIS. A aquest efecte de l'aplicació, els límits de les deduccions per activitats econòmiques es practiquen sobre la quota resultant de minorar la suma de les quotes íntegres estatal i autonòmica en l'import total de les deduccions per inversió i despeses de béns d'interès cultural.

c) El tercer tipus de deduccions són les **deduccions per donatius**, entre les quals es troben, d'una banda, les que preveu la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, i de l'altra, el 10% de les quantitats donades a les fundacions reconegudes legalment que en donin comptes a l'òrgan de protectorat corresponent, i a les associacions declarades d'utilitat pública, no compreses en el text legal esmentat<sup>46</sup>.

<sup>(46)</sup>Art. 68.3 LIRPF.

d) Les **deduccions per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla** obeeixen a raons ben diverses, que s'articulen per la via de bonificar, com a regla, el 50% de la part de quota que correspongui proporcionalment a les rendes obtingudes a Ceuta i Melilla, ja sigui per residents en aquests territoris o per no residents<sup>47</sup>.

<sup>(47)</sup>Art. 68.4 LIRPF.

e) Constitueixen un cinquè grup les deduccions per actuacions per a la protecció i difusió del **patrimoni històric** espanyol i de les ciutats, conjunts i béns declarats patrimoni mundial<sup>48</sup>.

<sup>(48)</sup>Art. 68.5 LIRPF.

f) Un sisè grup de deduccions és constituït pel **compte estalvi empresa**, amb un règim similar al del compte estalvi habitatge. La finalitat és constituir una empresa amb forma de societat limitada, en el termini de quatre anys des de l'obertura del compte. L'import de la base màxima anual de deducció és de 9.000 euros i el tipus de deducció és del 15%<sup>49</sup>.

<sup>(49)</sup>Art. 68.6 LIRPF.

g) El setè grup de deduccions és el del **lloguer de l'habitatge habitual**. Els contribuents la base imposable dels quals sigui inferior a 24.107,20 euros anuals es poden deduir el 10,05% de les quantitats satisfetes. La base màxima d'aquesta deducció és de 9.040 euros anuals i es va reduint a mesura que augmenta la base imposable<sup>50</sup>.

<sup>(50)</sup>Art. 68.7 LIRPF.

## 2) Quota autonòmica

Per a fer efectiva la cessió parcial de l'IRPF a les comunitats autònomes, fent possible que aquestes exerceixin les competències normatives per a regular, entre altres aspectes, l'escala o tarifa, es va procedir a fraccionar l'escala general en dos trams, estatal i autonòmic (que originàriament eren del 85% i del 15%, respectivament, després, del 67% i del 33%, i actualment del 50% cadascun), cosa que dóna lloc al **gravamen autonòmic**.

### Lectura recomanada

En relació amb la residència habitual en el territori d'una comunitat autònoma, podeu consultar l'article 72 LIRPF.

Els contribuents per l'IRPF queden subjectes al gravamen autonòmic en funció de la **residència habitual en una comunitat autònoma**, que es fixa en relació amb la permanència en aquesta durant el màxim nombre de dies dins el període impositiu, però aquesta permanència es presumeix, excepte prova en contra, en el territori on tingui l'habitatge habitual. Quan no sigui possible acreditar la permanència d'un contribuent, la seva residència en el territori d'una comunitat es fixa atenent el seu centre principal d'ingressos, que s'estableix en funció del lloc on obtingui la major part de la base imposable, segons els diferents components de la renda. I, en últim terme, es té en compte l'última residència declarada a efectes de l'IRPF.

### El canvi de residència entre les comunitats autònomes

A les regles de subjecció al gravamen autonòmic se sumen algunes altres regles que tendeixen a limitar el canvi de residència entre comunitats autònomes que pugui produir una tributació efectiva menor per l'impost, les quals priven d'efectes fiscals els canvis de residència produïts en determinats supòsits.

Per a quantificar aquest gravamen autonòmic, s'apliquen les normes generals del tribut relatives a la determinació de les dues bases imposable i de les bases liquidables (general i d'estalvi), a les quals després s'apliquen les **escales establertes per les comunitats autònomes** i el tipus de gravamen de l'estalvi.

Així doncs, la **quota íntegra autonòmica** és la suma de la quota determinada per l'aplicació en la part de la base liquidable general que excedeixi l'import del mínim personal i familiar de l'escala autonòmica, i de la qual resulta d'aplicar en la base liquidable de l'estalvi (en la part que no correspongui, si escau, amb el mínim personal i familiar) el tipus de gravamen de l'estalvi (9,5% per als 6.000 primers euros i 10,5% d'aquesta xifra en endavant).

### L'escala autonòmica

A aquests efectes, a la base liquidable general s'apliquen els tipus de gravamen que conté l'escala autonòmica. La quantia resultant es minora en l'import derivat d'aplicar aquesta escala autonòmica en la base liquidable general corresponent al mínim personal i familiar.

En relació amb les escales autonòmiques, impliquen una participació de les comunitats autònomes en la recaptació del 50%. Aquestes escales autonòmiques s'han d'aprovar mitjançant una llei autonòmica. Per la seva banda, el tipus de gravamen de l'estalvi no es pot modificar mitjançant una llei autonòmica.

Sobre la quota íntegra determinada d'aquesta manera, per a calcular la **quota líquida autonòmica** cal deduir, d'una banda, el tram autonòmic de la deducció per inversió en habitatge habitual que preveu l'article 78 LIRPF i el 50% de l'import total de les deduccions previstes en els apartats 2 a 7 de l'article 68 LIRPF, i, d'altra banda, l'import de les deduccions autonòmiques que hagin aprovat les comunitats autònomes, en l'exercici de les seves competències normatives, fent ús de l'habilitació que conté l'article 46 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, sense que mai no puguin donar un resultat negatiu. Poden ser personals, familiars, per inversions no empresarials i per aplicació de renda. D'acord amb l'article 78 LIRPF, també les comunitats autònomes poden aprovar el tram autonòmic de la deducció per inversió en habitatge habitual.

### 3) Quota líquida i quota diferencial

La suma de les quotes líquides estatal i autonòmica dóna lloc, segons l'article 79 LIRPF, a la **quota líquida total** de l'impost, que s'ha de minorar en l'import de tot un seguit de conceptes per a determinar la **quota diferencial**, que és l'import que ha d'ingressar el contribuent o, si escau, ha de retornar d'ofici l'Administració<sup>51</sup>.

Quant a les **deduccions** aplicables per a ajustar la quota total de l'impost, podem distingir les següents:

a) La primera deducció obeeix a la correcció de la doble imposició que es produeix quan un contribuent per l'IRPF íntegra en la base imposable rendes de font estrangera, que normalment han d'haver tributat per un impost semblat en l'Estat d'origen. Per aquest motiu, es recull una **deducció per doble imposició internacional** que fa possible que el contribuent dedueixi de la quota líquida la menor de les quantitats següents: l'import efectiu que ha satisfet a l'estranger per un gravamen anàleg, o bé el resultat d'aplicar el tipus mitjà de gravamen en la base liquidable gravada a l'estranger.

b) En segon lloc, la **deducció per doble imposició internacional de dividends en el cas de transparència fiscal internacional** permet minorar la quota líquida del soci d'una entitat subjecta a aquest règim en l'import pagat

#### Deduccions autonòmiques

Des de l'exercici de 1998, les comunitats autònomes han aplicat deduccions autonòmiques per diferents conceptes. Se'n pot consultar una recopilació completa i actualitzada en el web de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària: [www.aeat.es](http://www.aeat.es).

<sup>(51)</sup>Art. 103 LIRPF.

#### Lectura recomanada

Respecte a la deducció per doble imposició internacional, podeu consultar l'article 80 LIRPF.

<sup>(52)</sup>Art. 91.8 LIRPF.

efectivament a l'estranger (excepte en cas de paradisos fiscals) pels dividendes obtinguts corresponents a rendes imputades prèviament al contribuent en règim de transparència fiscal internacional<sup>52</sup>.

c) L'article 80 bis LIRPF preveu la **deducció per obtenció de rendiments del treball o d'activitats econòmiques**: 400 euros anuals, quan la base imposable sigui igual o inferior a 8.000 euros; l'import de la deducció disminuirà fins a arribar a zero quan la base imposable sigui superior a 12.000 euros.

d) L'article 81 LIRPF preveu una **deducció per maternitat**. Aquesta deducció és aplicable per a les dones amb fills menors de tres anys que realitzin una activitat per compte propi o d'altri i que estiguin donades d'alta en el règim de la Seguretat Social. La quantia de la deducció és de 1.200 euros per cada fill menor de tres anys, però es calcula d'una manera proporcional al nombre de mesos en què es compleixen aquests requisits, i es pot sol·licitar a l'Agència Tributària a compte mensualment.

e) Finalment, per a calcular la quota diferencial que ha d'ingressar el contribuent o ha de retornar l'Administració, cal deduir de la quota líquida el conjunt de **pagaments a compte** suportats o efectuats pel contribuent, és a dir, l'import de les retencions, els ingressos a compte i els pagaments fraccionats, sempre que s'hagin ajustat al que preveuen la LIRPF i les seves normes de desplegament, i les retencions i els ingressos a compte de l'impost de la renda de no residents quan el contribuent hagi canviat la residència de l'estranger a Espanya<sup>53</sup>.

(53) Art. 79.f LIRPF.

### 1.7. Tributació familiar i règims especials

Malgrat que l'IRPF es concep com un gravamen netament individual, la LIRPF continua recollint amb caràcter opcional un règim de **tributació conjunta** de les persones que formen part de les unitats familiars que defineix la mateixa llei. Aquest règim implica la subjecció conjunta i solidària de tots els membres de la unitat familiar al tribut i també algunes modificacions en la quantitat i les condicions d'aplicació del mínim personal i familiar. No obstant això, quant a la resta, implica l'aplicació de les regles generals de l'impost.

La LIRPF recull les **modalitats d'unitat familiar** següents: d'una banda, la integrada pels cònjuges no separats legalment i, si en tenen, els fills menors (a excepció dels que visquin independentment d'ells amb el seu consentiment) i els majors d'edat incapacitats judicialment subjectes a pàtria potestat prorrogada o rehabilitada, i, de l'altra, en els casos de separació legal, o si no hi ha vincle matrimonial, la formada pel pare o la mare i tots els fills que convisquin amb l'un o l'altre i que reuneixin els requisits assenyalats abans<sup>54</sup>.

(54) Art. 82 LIRPF.



Ningú no pot formar part de dues famílies al mateix temps. La determinació dels membres de la unitat familiar es fa tenint en compte la situació existent el 31 de desembre. Atès que som davant un règim voluntari, convé indicar que l'opció **per la tributació familiar** es pot fer en qualsevol període sense que vinculi per als successius, però sempre ha de comprendre tots els membres de la unitat familiar, ja que si un d'ells presenta una declaració individual, llavors els altres membres han de tributar per aquest mateix règim<sup>55</sup>.

(55) Art. 83 LIRPF.

### **Contingut substantiu de la tributació familiar**

El contingut substantiu de la tributació familiar, segons l'article 84 LIRPF, és el següent:

- a) Salvant les especialitats establertes expressament, s'hi apliquen les regles generals de l'impost per a determinar la renda.
- b) Les rendes de qualsevol tipus obtingudes per totes les persones integrades en la unitat familiar que hagi optat per la tributació conjunta es graven de manera acumulada o, dit d'una altra manera, s'integren en una única base.
- c) Pel que fa a l'aplicació del mínim personal, en qualsevol de les modalitats d'unitat familiar, la quantia aplicable és la prevista en l'article 57.1 LIRPF, amb independència del nombre de membres que en formin part. No obstant això, per a l'aplicació del mínim del contribuïent per una edat superior a seixanta-cinc o setanta-cinc anys, i per a l'aplicació del mínim per descendents, es tenen en compte les circumstàncies personals de cadascun dels cònjuges integrats en la unitat familiar. Ara bé, en cap cas no escau l'aplicació d'aquests mínims per als fills, sense perjudici de la quantitat que correspongui pel mínim per descendents i discapacitat.
- d) La base imposable de la unitat familiar matrimonial es redueix en 3.400 euros anuals i la de les monoparentals en 2.150 euros anuals, excepte si el contribuïent conviu amb el pare o la mare d'algun dels fills que formen part de la seva unitat familiar.
- e) Una altra especialitat és la referida al límit màxim de reducció de la base imposable per aportacions i contribucions a sistemes de previsió social i sistemes de previsió social constituïts a favor de persones amb discapacitat, aportacions a patrimonis protegits de les persones amb discapacitat i mutualitats de previsió social d'esportistes professionals, perquè el límit d'aquestes aportacions no constitueix un límit conjunt familiar, sinó que es computa individualment per a cada partícip o mutualista integrat en la unitat familiar.
- f) És possible, sense cap tipus de limitacions, compensar en tributació conjunta les pèrdues patrimonials i les bases liquidables negatives procedents de declaracions individuals. En canvi, la compensació de partides negatives procedents de declaracions conjuntes quan posteriorment un dels contribuïents presenta declaració individual es limita a les persones físiques que van generar les rendes negatives.
- g) Tots els membres de la unitat familiar que hagin optat per la tributació conjunta responen de manera conjunta i solidària del pagament del tribut, sense perjudici del dret posterior al prorrateig del deute tributari.

La tributació conjunta o familiar, una vegada eliminada la tarifa especial que establia la normativa anterior de l'IRPF per a aquest règim, no té més especialitats, de manera que en la pràctica l'únic avantatge que suposa respecte de la tributació individual és la possibilitat d'aplicar les reduccions de la base imposable previstes en l'article 84.2, apartats 3r. i 4t., LIRPF. Per això es pot dir que aquest règim és beneficiós fiscalment, i gairebé en exclusiva, per a les unitats familiars monoparentals o per a les unions matrimonials en què només un dels cònjuges aporta rendes de quantitat significativa.

Els **règims especials** es refereixen a les rendes immobiliàries imputades als titulars d'habitatges urbans que no generin rendiments del capital; les rendes imputades als socis, hereus, comuners o partícips de les entitats en règim d'atribució de rendes; les rendes imputades en la transparència fiscal internacional; les rendes imputades per la cessió de drets d'imatge; el règim especial per a treballadors desplaçats, i, finalment, les rendes imputades als socis o partícips d'institucions d'inversió col·lectiva. Gairebé tots aquests règims especials constitueixen supòsits de rendes imputades, és a dir, rendes que el contribuent no té disponibles però que, per diverses raons, són objecte de gravamen.

#### Lectura recomanada

Respecte de la consideració de béns immobles de naturalesa urbana, podeu veure l'article 61.3 TRLRHL i els articles 6 a 8 i la DT 1a. de l'RDL 1/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la llei del cadastre immobiliari.

1) El primer règim especial és el de **rendes immobiliàries imputades** que han de computar els titulars de béns immobles urbans, excloent-ne l'habitatge habitual i el sòl no edificat, i també els immobles rústics amb construccions que no siguin indispensables per al desenvolupament d'explotacions agrícoles, ramaderes o forestals, que no es trobin en tots dos casos afectes a activitats econòmiques ni generin rendiments del capital (excloent-ne l'habitatge habitual i el sòl no edificat<sup>56</sup>).

<sup>(56)</sup>Art. 85 LIRPF.

#### Quantificació de la renda imputada

L'import de la renda imputada és, com a regla, del 2% del valor cadastral de l'immoble determinat proporcionalment al nombre de dies que correspongui en cada període impositiu. En cas que els valors cadastrals hagin estat revisats, modificats o determinats de conformitat amb un procediment de valoració col·lectiva de caràcter general, i hagin entrat en vigor a partir de l'1 de gener de 1994, la renda imputada ha de ser de l'1,10% del valor cadastral, i si en la data de meritació de l'impost els béns immobles urbans no tenen valor cadastral, o bé aquest no s'ha notificat al titular, la renda imputada és de l'1,10% del 50% del valor corresponent a l'immoble a efectes de l'IP.

2) El **règim d'atribució de rendes** és un altre règim especial, segons el qual les rendes corresponents a les entitats sense personalitat jurídica que preveu l'article 35.4 LGT s'atribueixen als socis, hereus, comuners o partícips, respectivament, d'acord amb la naturalesa derivada de l'activitat o font de la qual procedeixen<sup>57</sup>.

<sup>(57)</sup>Art. 86 a 90 LIRPF.

3) Com a tercer règim especial, cal fer referència a les rendes imputades en **la transparència fiscal internacional**, que fa computar en la base imposable del contribuent determinades rendes positives obtingudes per entitats no residents en el territori de la UE (excepte si resideixen en un paradís fiscal), beneficiàries d'un règim fiscal privilegiat que són controlades pel contribuent o per altres contribuents amb els quals tingui vincles de parentiu, pel fet de tenir una participació igual o superior al 50% del capital, fons propis, resultats o drets de vot en la data de tancament de l'exercici social de l'entitat no resident participada<sup>58</sup>.

<sup>(58)</sup>Art. 91 LIRPF.

4) El quart supòsit que hem d'esmentar és el de la **cessió de drets d'imatge**, que sol donar lloc a rendiments del capital mobiliari, però que si s'obtenen per mitjà de societats interposades podrien quedar al marge del tribut<sup>59</sup>.

<sup>(59)</sup>Art. 92 LIRPF.

5) El cinquè dels règims especials és el que fa relació als **treballadors desplaçats a territori espanyol**. De conformitat amb aquest règim, qui adquireix la residència fiscal espanyola com a conseqüència del seu desplaçament per motius de treball en territori espanyol pot optar entre tributar per l'IRPF o per l'IRNR en el període de canvi de residència i durant els cinc anys següents, complint determinats requisits i mantenint la condició de contribuent per l'IRPF<sup>60</sup>.

<sup>(60)</sup>Art. 94 i 95 LIRPF.

6) Finalment, es regula el règim especial de les **institucions d'inversió col·lectiva** que recull la LIRPF en termes molt semblats als del TRLIS. Aquest disposa, a part de la tributació de les rendes obtingudes pels partícips com a rendiments del capital mobiliari (pels resultats distribuïts) o guanys i pèrdues patrimonials (per la transmissió o el reemborsament de les accions o participacions), una nova renda imputada als contribuents per l'IRPF que participin en institucions d'inversió col·lectiva constituïdes en paradisos fiscals<sup>61</sup>.

<sup>(61)</sup>Art. 93 LIRPF i 113 a 120 RIRPF.

## 1.8. Gestió de l'impost

La gestió de l'IRPF, com la de la majoria dels grans impostos en els moderns sistemes tributaris de masses, descansa sobre la **col·laboració del contribuent**, que, en compliment dels deures legals deguts, no solament ha de declarar totes les dades i circumstàncies rellevants per a calcular el tribut, sinó que simultàniament ha de practicar una autoliquidació i fer l'ingrés de l'import del deute resultant.

A més, hi hem d'afegir que per a facilitar de manera contínua la liquiditat que necessita el Tresor i, al mateix temps, aconseguir un efecte d'il·lusió fiscal que faci suportable el gravamen (ahora que proporciona a l'Administració un gran volum d'informació), s'han establert mecanismes de **retenció i ingressos a compte** basats en l'exigència legal de col·laboració dels pagadors de rendes, els quals compleixen un paper essencial en la gestió del tribut.

### Principals aspectes de la gestió de l'impost

1) La regulació de l'**obligació de declarar** obeeix al propòsit d'ajustar al màxim el sistema de pagaments a compte. S'eximeix d'aquest deure els contribuents que obtinguin exclusivament les rendes següents:

a) Rendiments de treball, amb el límit de 22.000 euros bruts anuals. Aquest límit es redueix a 11.200 euros en quatre casos: si el contribuent percep rendiments del treball de més d'un pagador (excepte quan la suma de les quantitats percebudes del segon i de la resta dels pagadors no superin en conjunt els 1.500 euros bruts anuals, i quan es tracti de contribuents que perceben exclusivament rendiments dels previstos en l'article 17.2.a LIRPF, és a dir, pensions, prestacions de mutualitats generals obligatòries de funcionaris, prestacions de plans de pensions, prestacions per jubilació i invalidesa i prestacions dels

<sup>(62)</sup>Art. 104 LIRPF.

### Lectura recomanada

En relació amb l'obligació del contribuent de declarar, podeu veure els articles 96 LIRPF i 61 RIRPF.

plans de previsió assegurats, ja que llavors el límit és el general); si el contribuïent percep pensions compensatòries del cònjuge o anualitats per aliments no imposades per decisió judicial, és a dir, no exemptes de l'impost; si el pagador dels rendiments del treball no està obligat a retenir d'acord amb la previsió reglamentària, o quan el contribuïent percep rendiments íntegres del treball no subjectes a tipus fix de retenció.

**b)** Rendiments del capital mobiliari i guanys patrimonials sotmesos a retenció o ingrès a compte, amb el límit de 1.600 euros anuals.

**c)** Rendes immobiliàries imputades, rendiments del capital mobiliari no subjectes a retenció derivats de lletres del Tresor i subvencions per a l'adquisició d'habitatges protegits o de preu taxat, amb el límit conjunt de 1.000 euros anuals, i pèrdues patrimonials inferiors a 500 euros.

**d)** Rendiments del treball, de capital o d'activitats professionals, i també guanys patrimonials, amb el límit conjunt de 1.000 euros anuals.

En tot cas, estan obligats a declarar els contribuïents que tinguin dret a practicar deduccions per adquisició d'habitatge, per compte estalvi empresa, per doble imposició internacional, o que facin aportacions a patrimonis protegits de les persones amb discapacitat, plans de pensions, plans de previsió assegurats o a mutualitats de previsió social, plans de previsió social i assegurances de dependència, que redueixin la base imposable.

Al deure de declarar, que afecta tots els contribuïents que no n'estiguin eximits, en els termes, els models, la forma i els terminis que fixi el ministre d'Hisenda, s'hi uneix el deure de practicar l'**autoliquidació** corresponent, és a dir, de determinar el deute tributari que els correspongui i, en cas que n'hi hagi, d'efectuar-ne l'ingrés, el qual es pot fraccionar en dues parts sense interès ni recàrrecs.

2) Pel que fa al sistema de **pagaments a compte** de l'IRPF, consisteix en la realització de retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats, tots ells modalitats de pagament a compte que s'apliquen segons la naturalesa de les rendes de què es tracti.

**a)** Així, les **retencions** constitueixen el pagament a compte que s'aplica típicament en els rendiments, en els quals el retenidor detreu un percentatge determinat sobre l'import que s'ha de satisfer (variable en els rendiments del treball i fix en els de capital i d'activitats econòmiques) i assumeix l'obligació d'ingressar-lo en el Tresor.

**b)** D'altra banda, els **ingressos a compte** són la tècnica que permet efectuar pagaments a compte respecte de les rendes abonades en espècie, les quals, pel seu mateix caràcter, no poden quedar subjectes a retenció. Per aquest motiu, en la LIRPF es regulen de manera bàsicament unitària i es remet la major part del seu règim jurídic al desplegament reglamentari.

**c)** Juntament amb les retencions i els ingressos a compte, la LIRPF recull un últim mecanisme d'avançament d'ingressos per mitjà dels **pagaments fraccionats**, que han d'efectuar els contribuïents que exerceixin activitats econòmiques, mitjançant l'autoliquidació o l'ingrés de l'import en els termes que estableix el Reglament.

3) Finalment, hem de fer un breu esment a la resta d'**obligacions formals** dels contribuïents i els obligats a fer pagaments a compte, que en general es refereixen a la conservació durant el període de prescripció dels justificants i documents acreditatius de les operacions, les rendes, les despeses, els ingressos, les reduccions i les deduccions de qualsevol tipus que hagin de constar en les declaracions<sup>62</sup>.

A més, els qui exerceixin activitats empresarials els rendiments de les quals es determinin en règim d'estimació directa normal han de portar la **comptabilitat** ajustada al que disposa el Codi de comerç, tret que l'activitat que duguin a terme no tingui caràcter mercantil; en aquest cas queden subjectes a portar llibres de registre específics, com passa amb els contribuïents que exerceixin activitats professionals en el mateix règim d'estimació directa normal.

#### Lectura recomanada

Quant a l'autoliquidació i ingrès corresponent, podeu consultar els articles 97 LIRPF i 62 RIRPE.

#### Lectura recomanada

Sobre les normes generals de les retencions i els ingressos a compte, podeu veure els articles 99 a 101 LIRPF i 74 a 112 RIRPE.

## 2. Impost sobre societats

### 2.1. Naturalesa i fonts normatives

L'IS és un impost **directe i personal**, ja que no és repercutible, que grava una manifestació directa de la capacitat econòmica com és l'obtenció de renda, al mateix temps que aquesta renda només es pot determinar en funció del subjecte que la percep<sup>63</sup>. A més, l'IS també és un impost **objectiu i periòdic**.

<sup>(63)</sup>Art. 1 TRLIS.

L'**objecte** de l'IS és la renda obtinguda per societats i altres entitats. El TRLIS manté un concepte **sintètic** de renda, sense distingir, com fa la LIRPF, la renda per raó de la font dels diferents rendiments que la componen<sup>64</sup>. La Llei de l'IS de 1978, en canvi, sí que distingia i definia tres components de la renda societària: els rendiments empresarials o d'explotació econòmica, els rendiments d'elements patrimonials i els increments i les disminucions patrimonials. No obstant això, actualment, aquesta classificació només té efecte en relació amb les retencions.

<sup>(64)</sup>Art. 4.1 TRLIS.

La regulació general de l'impost es troba en l'RDL 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la **lleï de l'impost sobre societats**, que substitueix la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost de societats.

#### Altres normes

El desplegament reglamentari del TRLIS el duu a terme l'RD 1777/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el reglament de l'impost de societats.

Cal tenir en compte que el legislador ha deixat fora del TRLIS alguns règims especials, com el de les fundacions i associacions, que es regula per mitjà de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, o bé el règim fiscal de les cooperatives, que es regula en la Llei 20/1990, de 19 de desembre, sobre règim fiscal de les cooperatives.

### 2.2. Fet imposable

L'obtenció de renda per part del subjecte passiu, sigui quina sigui la seva font o el seu origen, constitueix el **fet imposable**<sup>65</sup> de l'IS.

<sup>(65)</sup>Art. 4.1 TRLIS.

En relació amb la delimitació negativa del fet imposable, els articles 21 i 22 TRLIS preveuen dues **exempcions** per a evitar la doble imposició econòmica internacional per les activitats empresarials desenvolupades a l'estranger per mitjà d'entitats filials o d'establiments permanents situats a l'estranger:

l'exempció per a evitar la doble imposició econòmica internacional sobre dividends i plusvàlues de font estrangera i l'exempció de determinades rendes obtingudes a l'estranger per mitjà d'un establiment permanent.

La resta de les exempcions tenen en l'IS un marcat caràcter subjectiu, i aquest és el motiu pel qual es tractaran juntament amb el subjecte passiu, com també fa el TRLIS.

### 2.3. Àmbit d'aplicació, període impositiu i meritació

En relació amb l'àmbit d'aplicació de l'IS, cal assenyalar que l'impost s'aplica en tot el territori espanyol, sense perjudici dels règims especials per raó del territori i del que disposen els tractats i convenis internacionals<sup>66</sup>. Quant a això, són particularment importants els nombrosos convenis per a evitar la doble imposició sobre la renda que té subscrits Espanya.

<sup>(66)</sup>Art. 2 i 3 TRLIS.

El criteri de subjecció a l'IS és el de la **residència efectiva**, i les entitats residents queden subjectes a la denominada *renda mundial*, és a dir, a totes les seves rendes sense tenir en compte el lloc on s'obtinguin<sup>67</sup>.

<sup>(67)</sup>Art. 8 TRLIS.

Es consideren residents en territori espanyol les entitats que s'hagin constituït de conformitat amb les lleis espanyoles, i/o que tinguin el domicili social en territori espanyol, i/o que tinguin la seu de direcció efectiva en aquest territori, i s'afegeix una presumpció a favor de l'Administració tributària de residència a Espanya que afecta les entitats situades en un país o territori de nul·la tributació o en un paradís fiscal.

#### Domicili fiscal

L'article 8.2 TRLIS fixa els criteris per a determinar el domicili fiscal, que d'entrada s'identifica amb el domicili social. A efectes del domicili fiscal, és important tenir en compte l'article 130 TRLIS (índex d'entitats) i l'article 142 TRLIS (obligació del subjecte passiu de comunicar a l'Agència Tributària els canvis en el domicili fiscal).

El **període impositiu** de l'IS coincideix amb l'exercici econòmic de l'entitat, que en la major part dels casos s'identifica amb l'any natural, i la **meritació** de l'impost té lloc l'últim dia del període impositiu (normalment, el 31 de desembre, quan se sol tancar la comptabilitat). En tot cas, mai no pot passar dels dotze mesos<sup>68</sup>.

<sup>(68)</sup>Art. 26 i 27 TRLIS.

## 2.4. Subjecte passiu

Són **subjectes passius** de l'IS les entitats amb personalitat jurídica (exceptuant-ne les societats civils, perquè estan sotmeses al règim d'atribució de rendes i no poden ser subjectes passius de l'IS) i una sèrie d'entitats sense personalitat jurídica caracteritzades perquè posseeixen patrimonis unificats per la seva dedicació a una finalitat<sup>69</sup>.

<sup>(69)</sup>Art. 7 TRLIS.

En particular, tenen la consideració de subjectes passius de l'IS:

- Els fons d'inversió.
- Les unions temporals d'empreses.
- Els fons de capital de risc.
- Els fons de pensions.
- Els fons de regulació del mercat hipotecari
- Els fons de titulització hipotecària.
- Els fons de titulització d'actius.
- Els fons de garantia d'inversions.
- Les comunitats titulars de forests veïnals de mancomú.

El TRLIS recull una enumeració d'entitats totalment exemptes<sup>70</sup> de l'IS, i també una sèrie d'entitats que es beneficien d'exempcions en funció de la naturalesa de la renda obtinguda: són les **entitats parcialment exemptes**, la regulació de les quals es recull en el capítol XV del títol VII del TRLIS.

<sup>(70)</sup>Art. 9 TRLIS.

## 2.5. Base imposable

### 1) Resultat comptable i ajustos fiscals

Per a la determinació de la base imposable de l'IS, sempre ha estat important l'instrument comptable. La **comptabilitat**, que és un registre sistemàtic de totes les operacions econòmiques dutes a terme per les societats, constitueix un bon punt de partida per a determinar la renda obtinguda per aquestes.

#### Normes de comptabilitat

Les normes mercantils de naturalesa comptable es recullen fonamentalment en el Codi de comerç, la Llei de societats anònimes i el Pla general de comptabilitat.

Amb tot, les normes mercantils reguladores de la comptabilitat no tenen com a objectiu quantificar la renda a efectes fiscals, sinó oferir una imatge fidel de l'empresa en el tràfic mercantil, de manera que tots els interessats (socis, proveïdors, clients, etc.) puguin conèixer amb certes garanties la situació econòmica de l'entitat. Serveixen a aquesta finalitat els grans principis que inspiren el conjunt de la normativa comptable, i que tendeixen a fer que l'empresa no

ofereixi una imatge gaire optimista dels resultats, de manera que obliguen a calcular el benefici empresarial segons unes normes determinades basades en el criteri de prudència.

Aquest fet xoca amb els interessos de la Hisenda pública, a la qual no li convé, evidentment, que les societats siguin massa prudentes en la valoració dels beneficis, de manera que aconseguixin reduir pràcticament a la seva voluntat la renda gravable. Per això, i d'acord amb el que preveu el TRLIS, la base imposable es calcula a partir del resultat comptable, corregit en la mesura que ho exigeix el mateix TRLIS<sup>71</sup>.

(71) Art. 10.3 TRLIS.

Per tant, sobre el resultat comptable s'apliquen una sèrie de correccions imposades pel TRLIS que representen diferències sobre els punts següents: la qualificació, la valoració i la imputació temporal d'ingressos i despeses. L'aplicació d'aquestes correccions no comporta modificar la comptabilitat de la societat, sinó que només té efectes fiscals i dóna lloc als anomenats **ajustos fiscals**, que poden ser positius o negatius, segons si impliquen augmentar o minorar el resultat comptable per a calcular la base imposable.

El **fonament** d'aquestes correccions o ajustos fiscals sobre el resultat comptable és la necessitat que sent el legislador d'introduir algunes precaucions per a impedir que es pugui alterar la renda gravable per mitjà de manipulacions comptables. En aquest punt, no oblidem que en matèria fiscal regeix el principi d'indisponibilitat del crèdit tributari, que impedeix deixar en mans del contribuent la determinació dels elements essencials del tribut, cosa que només pot fer la llei.

### **Determinació de la base imposable**

Juntament amb aquestes correccions, cal aplicar les normes del TRLIS sobre atribució i imputació de rendes i les presumpcions d'obtenció de rendes, ja que són supòsits que no comporten ingressos materials per a la societat i que, per tant, no registra la comptabilitat.

Una vegada determinada la renda del període impositiu, l'import es pot compensar amb les bases imposables negatives d'exercicis anteriors, si és que n'hi ha, i el resultat serà la base imposable del període impositiu.

Hem de subratllar que l'IS grava la renda obtinguda per la societat, i no pas el patrimoni que tingui, i per això les operacions sobre fons propis (capital i reserves) i la resta de les operacions que es deuen a les relacions societàries no tenen efectes sobre la renda gravada. És el que passa, per exemple, amb les aportacions dels socis al capital social o les distribucions de dividendes de la societat als socis, que no comporten ni un ingrés comptable ni una despesa deduïble, respectivament, a efectes tributaris. Només quan les modificacions dels fons propis comporten transmissions patrimonials tenen efecte sobre la base imposable.

## **2) Normes sobre l'obtenció de rendes**



La normativa de l'IS estableix alguns **supòsits d'obtenció de renda** en els règims d'atribució i imputació de rendes el contingut de les quals és substancialment idèntic als de l'IRPF. També en altres preceptes s'estableixen presumpcions d'obtenció de renda.

**a) Presumpció de retribució de béns i drets.** Es tracta d'una presumpció *iuris tantum* segons la qual les prestacions de béns i drets, incloent-hi els préstecs duts a terme per societats, sempre són retribuïdes i ho són pel valor normal de mercat. Davant aquesta presumpció es poden utilitzar diversos mitjans de prova, entre els quals destaca la comptabilitat: si la prestació no consta com a retribuïda en la comptabilitat, es destrueix la presumpció<sup>72</sup>.

(72) Art. 5 TRLIS.

**b) Presumpció de retenció per a calcular la quantitat íntegra meritada.** Les quantitats sotmeses a retenció s'integren en la base imposable per l'import íntegre meritat<sup>73</sup>. La presumpció de retenció permet al subjecte passiu deduir de la seva quota la quantitat que se li ha hagut de retenir, al marge del fet que la retenció s'hagi practicat o no, o que s'hagi fet per l'import correcte. Pràcticament, l'únic ingrés sotmès a retenció que tenen les societats són els rendiments de capital mobiliari, per la qual cosa aquesta presumpció gairebé no s'aplicarà.

(73) Art. 17.3 TRLIS.

**c) Presumpció d'obtenció de renda per l'existència de béns i drets no comptabilitzats i no declarats i d'existència de rendes per comptabilització de deutes inexistents<sup>74</sup>.** Si es descobreixen elements patrimonials en possessió del subjecte passiu no registrats en els llibres de comptabilitat, es considera que hi ha una renda gravable per l'import del valor d'adquisició dels béns i drets esmentats minorat en els deutes demostrables concrets per a finançar aquella adquisició, sense que l'import net resultant pugui ser negatiu. Evidentment, la prova de la possessió d'un element patrimonial a títol diferent enerva la presumpció. La mateixa presumpció s'aplica si es descobreix que s'han comptabilitzat en el passiu deutes inexistents, ja que el fonament és el mateix: crear l'aparença d'un valor patrimonial menor.

(74) Art. 134 TRLIS.

A més, s'estableix la presumpció d'obtenció de rendes per als casos en què no s'hagi complert dins el termini l'obligació d'informació sobre béns i drets situats a l'estranger, establerta en la DA 18a. LGT. Aquests béns i drets s'entenen com a renda no declarada i s'imputa al període impositiu més antic d'entre els no prescrits susceptible de regularització. Així mateix, es determina la comissió d'una infracció tributària molt greu i se sanciona amb una multa del 150% de l'import de la base de la sanció.

### 3) Despeses deduïbles

El TRLIS no conté un concepte general de la **despesa deduïble**, de manera que, en principi, cal considerar com a tal qualsevol despesa efectiva que estigui justificada i comptabilitzada correctament. A partir d'aquesta declaració, hem de tenir en compte que el TRLIS regula, de manera notablement asistemàtica, la mesura en què són acceptables fiscalment determinades despeses (amortitzacions i provisions) i també alguns supòsits que no es comptabilitzen com a despesa i que, no obstant això, redueixen la renda gravable.

Hem d'assenyalar que les quantitats desemborsades en l'adquisició de béns de l'immobilitzat no donen lloc a despeses deduïbles, ja que aquests béns es comptabilitzen en l'actiu. És la depreciació o la pèrdua que experimentin la que anirà produint despeses deduïbles.

Són **despeses deduïbles** les següents:

**a) Amortitzacions**<sup>75</sup>. Les amortitzacions reflecteixen la pèrdua de valor dels béns de l'immobilitzat material, intangible i de les inversions immobiliàries per les causes següents: l'ús, el pas del temps i el progrés tècnic (obsolescència).

<sup>(75)</sup>Art. 11 TRLIS i 1 a 5 RIS.

Els sistemes que s'utilitzen més sovint per a determinar l'amortització amb finalitats fiscals són, d'una banda, el basat en **les taules d'amortització** (art. 11.1.a TRLIS i 5 RIS). Aquestes taules recullen diversos tipus d'elements i fixen uns percentatges màxims i mínims entre els quals l'empresa pot escollir i aplicar sobre el valor amortitzable, cosa que dóna lloc a la quota d'amortització de l'exercici. D'altra banda, els mètodes d'**amortització decreixent**, que, com el seu nom indica, permeten que les quotes amortitzables siguin superiors en els primers exercicis i que l'import decreixi progressivament (art. 11.1.b TRLIS i 3 RIS). I, finalment, el **mètode dels nombres dígit**. La suma de dígit es determina en funció del període d'amortització establert en les taules d'amortització (art. 11.1.c TRLIS i 4 RIS). Queden fora d'aquests mètodes, segons el TRLIS, els edificis, mobiliari i béns.

Així mateix, el TRLIS també considera efectiva l'amortització si el contribuïent presenta a l'Administració un **pla d'amortització** amb criteris diferents dels anteriors i aquesta ho accepta. Els plans d'amortització es recullen en els articles 11.1.d TRLIS i 5 RIS.

Finalment, cal assenyalar que una excepció a la regla general de l'existència d'efectivitat de la depreciació són els supòsits en què el TRLIS concedeix el benefici fiscal de **llibertat d'amortització**.

**Els casos en què es permet la llibertat d'amortització són:**

- Societats anònimes i limitades laborals (art. 11.2.a TRLIS).

- Actius miners (11.2.b TRLIS).
- Els elements de l'immobilitzat material i intangible, exclosos els edificis, destinats a activitats d'R+D (art. 11.2.c TRLIS).
- Les despeses d'R+D activats com a immobilitzat intangible (art. 11.2.d TRLIS).
- Els elements de l'immobilitzat material i intangible d'explotacions associatives prioritàries (art. 11.2.e TRLIS).
- Les empreses de dimensió reduïda pel que fa a elements nous de l'immobilitzat material si es produeix un increment de la plantilla mitjana de l'empresa (art. 109 TRLIS) i pel que fa a inversions d'escàs valor (art. 110 TRLIS).
- Les inversions en elements nous de l'immobilitzat material i d'inversions immobiliàries afectes a activitats econòmiques, realitzades el 2009 i 2010, sempre que es mantingui durant 24 mesos la plantilla mitjana total de l'entitat (DA 11a. TRLIS, en la redacció que en fa el RDL 6/2010, de 9 d'abril). Per a les inversions en elements nous realitzades del 2011 al 2015, s'ha establert la llibertat d'amortització sense necessitat de complir el requisit de manteniment d'ocupació (DA 11a. TRLIS, en la redacció que en fa el RDL 13/2010, de 3 de desembre). No obstant això, el RDL 12/2012, de 30 de març, deroga aquesta llibertat d'amortització, i estableix un règim transitori en la DT 37a. TRLIS.

D'altra banda, cal fer referència a la limitació de les amortitzacions fiscalment deduïbles introduïda per l'article 7 de la Llei 16/2012, de 27 de desembre. Es dedueix el 70% de l'amortització comptable de l'immobilitzat material, intangible i de les inversions immobiliàries dels anys 2013 i 2014, deduïbles segons els articles 11.1, 11.4, 111, 113 i 115 TRLIS. Aquesta limitació s'aplica a les entitats que no siguin empreses de dimensió reduïda. L'amortització comptable que no resulti fiscalment deduïble es dedueix linealment durant un termini de deu anys o durant la vida útil, a partir del 2015.

**b) Règim d'arrendament financer (líasing).** L'adquisició de béns per mitjà de contractes d'arrendament financer comporta el pagament d'unes quotes mensuals per l'arrendament, que integren, d'una banda, el cost del bé que s'està adquirint i, de l'altra, els interessos (càrrega financera). Al final de l'arrendament, es pot exercir l'opció de compra per l'import que resulti de minorar el preu d'adquisició en la suma de la part de les quotes mensuals que s'han satisfet pel cost del bé.

### L'arrendament financer

El TRLIS preveu respecte de l'arrendament financer dos sistemes d'amortització dels béns adquirits. Com a regla general, l'entitat cessionària pot amortitzar els béns adquirits segons les regles generals, a més d'haver deduït els interessos que va comportar l'arrendament financer<sup>76</sup>.

D'altra banda, el règim especial, que requereix el compliment de requisits estrictes, preveu que l'entitat cessionària pugui deduir, a més dels interessos, la part corresponent al cost de recuperació del bé, amb un límit que implica amortitzar els béns a un ritme el doble que el general<sup>77</sup>.

<sup>(76)</sup>Art. 11.3 TRLIS.

<sup>(77)</sup>Art. 115 TRLIS.

c) **Provisions.** Les provisions recullen depreciacions reversibles (causades per motius diferents dels que comporten les amortitzacions) i riscos previsibles de despeses en el futur. Es reflecteixen en l'actiu del balanç amb signe negatiu, sense modificar el valor originari de l'element depreciat. Si la pèrdua de valor és definitiva, s'ha de disminuir directament el valor de l'element de l'actiu.

**Les provisions es poden deure als supòsits següents:**

- Correccions de valor<sup>78</sup>. El TRLIS només recull especialitats respecte d'unes quantes provisions que reflecteixen pèrdues per deterioració del valor dels elements patrimonials, de la qual cosa hem de deduir que altres provisions són, en tot cas, deduïbles com a despeses sempre que s'ajustin a les normes comptables. Considerant que es tracta de depreciacions reversibles, la recuperació del valor d'un element s'ha d'imputar com a ingrés en el període impositiu en què es produeixi la recuperació. Destaca, entre aquestes provisions que reflecteixen correccions de valor, la provisió per insolvències de clients i altres deutors, sempre que es compleixin els requisits que estableix l'article 12.2 TRLIS.
- Provisions per a riscos i despeses futures<sup>79</sup>. El TRLIS manté respecte a aquestes provisions per a situacions de riscos i despeses futures un criteri restrictiu, de manera que només són deduïbles fiscalment les provisions que recull el TRLIS mateix, i en les condicions que aquest estableix. Així, no són deduïbles, entre d'altres, les despeses següents: les derivades d'obligacions implícites o tàcites; les concernents als costos de compliment de contractes que excedeixen els beneficis econòmics que s'esperen rebre d'aquests, o bé les relatives al risc de devolucions de vendes.

<sup>(78)</sup>Art. 12 TRLIS.

<sup>(79)</sup>Art. 13 TRLIS.

d) **Plans i fons de pensions.** Són deduïbles les contribucions dels promotors de plans de pensions (incloent-hi les contribucions o aportacions transfrontereres a fons de pensions en l'àmbit de la Unió Europea) i les contribucions per a la cobertura de contingències anàlogues, en aquest últim cas només si es compleixen els requisits assenyalats en el TRLIS. Aquestes contribucions, com ja se sap, s'imputen als partícips persones físiques. En canvi, les dotacions a provisions o fons interns no són deduïbles<sup>80</sup>.

<sup>(80)</sup>Art. 13.1.b i 14.1.f TRLIS.

e) **Altres conceptes deduïbles fiscalment.** Les normes tributàries recullen de manera dispersa alguns conceptes que, encara que no constitueixin despeses encaminades a l'obtenció d'ingressos, són deduïbles per a determinar la base imposable, caràcter que se'ls atorga per a incentivar determinades actuacions.

**Conceptes deduïbles:**

- Les quantitats que les caixes d'estalvi destinen a obres benèfiques socials, algunes donacions i els interessos produïts per un préstec participatiu per al prestatari (art. 24 TRLIS).
- Les quantitats i el valor comptable dels béns lliurats en donació si són aplicables a la consecució de les finalitats de les entitats donatàries següents: les realitzades a societats de desenvolupament industrial regional i les efectuades a federacions esportives espanyoles, territorials d'àmbit autonòmic i els clubs esportius pel que fa a les quantitats rebudes de les societats anònimes esportives per a la promoció i el desenvolupament d'activitats esportives no professionals, si entre aquestes hi ha un vincle contractual onerós per l'objecte i la finalitat de les federacions i els clubs (art. 14.3 TRLIS).
- Les quantitats utilitzades amb finalitats de mecenatge i patrocini d'activitats artístiques i culturals. La deducció d'aquestes quantitats és incompatible, per a un mateix concepte, amb els incentius fiscals i les bonificacions en la quota íntegra que, si escau, corresponguin a les mateixes activitats (art. 26 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre).

A més de les peculiaritats esmentades quant a les despeses deduïbles, el TRLIS estableix una sèrie de **despeses no deduïbles**, és a dir, partides que en cap cas no tenen caràcter deduïble a l'efecte de determinar la base imposable de l'impost<sup>81</sup>.

<sup>(81)</sup>Art. 14 TRLIS.

**Aquestes despeses no deduïbles són les següents:**

- Les retribucions als fons propis, dins de les quals cal comprendre els dividendes, les primes d'assistència a juntes i qualsevol forma de distribució oculta de beneficis als socis. El fonament d'aquesta falta de deducció és clar: es tracta de supòsits d'aplicació del benefici i no de despeses per a obtenir-lo.
- Els donatius i les liberalitats, per les mateixes raons, amb les excepcions que acabem d'assenyalar, i les pèrdues del joc. No s'entenen com a tals les despeses de relacions públiques amb clients o proveïdors ni les que, segons els usos i costums, es facin al personal de l'empresa ni les de promoció directa o indirecta de les vendes o prestacions de serveis ni les relacionades amb els ingressos.
- Les derivades de comptabilitzar l'IS, que tampoc no seran un ingrés. En canvi, els impostos semblants a l'IS pagats a l'estranger es poden deduir (art. 31 TRLIS), i, per tant, s'integren en la base imposable. La resta de tributs abonats per la societat a títol de subjecte passiu també es poden deduir.
- Les multes, les sancions administratives i penals i els recàrrecs tributaris. Atès que dels interessos de demora no diu res, cal entendre que són deduïbles.
- Dotacions a provisions o fons interns per a la cobertura de contingències idèntiques o semblants a les que recull el Text refós de la llei de regulació dels plans i fons de pensions.
- Les despeses derivades d'algunes operacions realitzades, directament o indirectament, amb persones o entitats residents en paradisos fiscals o que es paguin per mitjà de persones que hi resideixin, tret que el subjecte passiu demostrï que la despesa respon a una operació o transacció efectiva.
- Determinades despeses financeres derivades de deutes amb entitats del grup (art. 14.1.h TRLIS).
- Les despeses que excedeixin, per a cada perceptor, l'import d'1.000.000 d'euros, o en cas que sigui superior, l'import que n'estigui exempt per aplicació del que estableix l'article 7.e LIRPE, encara que se satisfacin en diversos períodes impositius, derivats de l'extinció de la relació laboral, comuna o especial, o de la relació mercantil a què es refereix l'article 17.2.i LIRPE, o de totes dues (art. 14.1.i TRLIS).

**f) Limitació en la deduïbilitat de despeses financeres.** Segons l'article 20 TRLIS, les despeses financeres netes són deduïbles amb el límit del 30% del benefici operatiu de l'exercici.

A aquests efectes, s'entén per despeses financeres netes l'excés de despeses financeres respecte dels ingressos derivats de la cessió a tercers de capitals propis meritats en el període impositiu, excloent-ne les despeses financeres derivades de deutes amb entitats del grup a què es refereix l'article 14.1.h TRLIS.

El benefici operatiu es determina a partir del resultat d'explotació del compte de pèrdues i guanys de l'exercici determinat d'acord amb el Codi de comerç i altra normativa comptable de desenvolupament, eliminant l'amortització de l'immobilitzat, la imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres, el deteriorament i resultat per alienacions d'immobilitzat, i addicionant els ingressos financers de participacions en instruments de patrimoni, sempre que es corresponguin amb dividendes o participacions en beneficis d'entitats en què, o bé el percentatge de participació, directe o indirecte, sigui almenys el 5%, o bé el valor d'adquisició de la participació sigui superior a 6 milions d'euros, excepte que aquestes participacions hagin estat adquirides amb deutes les despeses financeres dels quals no siguin deduïbles per aplicació de l'article 14.1.h TRLIS.

En tot cas, són deduïbles les despeses financeres netes del període impositiu per un import d'1 milió d'euros.

Les despeses financeres netes que no hagin estat objecte de deducció es poden deduir en els períodes impositius que concloguin en els divuit anys immediats i successius, juntament amb les del període impositiu corresponent, i amb el mateix límit del 30%.

D'altra banda, en cas que les despeses financeres netes del període impositiu no arribin al límit del 30%, la diferència entre el límit esmentat i les despeses financeres netes del període impositiu s'addiciona al límit de la deducció de despeses financeres netes en els períodes impositius que concloguin durant els cinc anys immediats i successius, fins que es dedueixi aquesta diferència.

#### **4) Regles de valoració i valor normal de mercat**

##### **a) Regles comptables de valoració**

Les normes comptables estableixen que els béns es comptabilitzen pels **criteris** següents: pel cost d'adquisició, si s'adquireixen a tercers; pel cost de producció, quan és la mateixa empresa la que els fabrica, o bé pel que en comptabilitat es coneix com a valor venal, si s'han obtingut gratuïtament.

Amb aquest valor, els béns es mantenen comptabilitzats, tret que es produeixin pèrdues, es depreciïn o millorin, cas en què cal aplicar les correccions de valor i calcular, així, el **valor net comptable**. Això permet que els béns quedin reflectits en el patrimoni de l'empresa pel seu cost històric, ja que, en principi, s'entén que els elements de l'immobilitzat romandran en el patrimoni i s'utilitzaran fins a l'amortització total.

El **cost històric** no coincidirà en la major part dels casos amb el valor real que tinguin els béns a cada moment, i més considerant que des de la perspectiva comptable estan prohibides les revaloracions o actualitzacions de la valoració dels béns de l'immobilitzat. Com a regla general, es pot establir que l'IS només té en compte els augments o les disminucions de valor que es posen de manifest per mitjà de les transmissions patrimonials, regla que presenta algunes excepcions.

### **Actualització de balanços**

Com passa amb l'IRPF, excepcionalment, l'article 9 de la Llei 16/2012, de 27 de desembre, regula l'actualització de balanços, a la qual es poden acollir amb caràcter voluntari els subjectes passius de l'IS. En el cas de subjectes passius que tributin en el règim de consolidació fiscal, les operacions d'actualització es practiquen en règim individual. Són actualitzables els elements de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries situats tant a Espanya com a l'estranger. L'actualització de valors es practica respecte dels elements susceptibles d'actualització que figurin en el primer balanç tancat després de l'entrada en vigor de la Llei 16/2012 (28 de desembre de 2012). L'import de la revaloració comptable s'ha de portar al compte "reserva de revaloració de la Llei 16/2012, de 27 de desembre", que forma part dels fons propis. Les operacions d'actualització s'han de fer dins del període comprès entre la data de tancament del balanç i el dia en què acabi el termini per a la seva aprovació. Si es tracta de persones jurídiques, el balanç actualitzat l'ha d'aprovar l'òrgan social competent. Les operacions d'actualització s'han de practicar aplicant-hi els coeficients que s'estableixen en l'article 9.5 de la Llei 16/2012 (que van des del 2,2946 abans de 1984 fins a l'1,0000 el 2012). El nou valor actualitzat no pot excedir el valor de mercat de l'element patrimonial actualitzat, tenint en compte el seu estat d'ús en funció dels desgastos tècnics i econòmics i de la utilització que en faci el subjecte passiu. L'increment net de valor resultant de les operacions d'actualització s'amortitza, a partir del primer període impositiu que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2015, durant els que quedin per a completar la vida útil de l'element patrimonial, en els mateixos termes que correspon a les renovacions, ampliacions o millores. Finalment, els subjectes passius que practiquin l'actualització han de satisfer un gravamen únic del 5% sobre el saldo creditor del compte "reserva de revaloració de la Llei 16/2012, de 27 de desembre". El fet imposable del gravamen únic s'entén realitzat quan el balanç actualitzat l'aprovi l'òrgan competent i és exigible el dia que es presenti la declaració relativa al període impositiu al qual correspongui el balanç en què consten les operacions d'actualització.

### **b) Alteracions patrimonials**

Les regles comptables de valoració són les que en principi accepta el TRLIS<sup>82</sup>. D'aquestes regles es parteix per a calcular la renda derivada de les **transmissions patrimonials**, la qual cosa en termes comptables rep el nom de *beneficis extraordinaris*, també coneguts com a plusvàlues o minusvàlues, que són l'import resultant de la diferència entre el valor de venda (el preu d'adquisició per a l'adquirent) i el valor net comptable.

<sup>(82)</sup>Art. 15.1 TRLIS.

De totes maneres, en alguns casos el TRLIS s'aparta d'aquests criteris i recorre al valor normal de mercat, i en altres supòsits, permet tenir en compte la depreciació monetària (l'efecte de la inflació sobre les plusvàlues). Així doncs, podem distingir:

#### La depreciació monetària

La reducció només té lloc si s'obtenen rendes positives, així que sempre dóna lloc a ajustos fiscals negatius.

- **Depreciació monetària.** A l'hora de calcular la renda derivada de certes transmissions, es permet reduir de l'import d'aquesta el que es considera que correspon a la depreciació monetària que ha tingut lloc durant el temps en què el bé transmès ha format part del patrimoni de la societat. Aquest import es calcula a partir d'uns coeficients assenyalats en les corresponents lleis de pressupostos generals de l'Estat, i també es té en compte l'estructura financera de la societat per a determinar si el bé es va adquirir amb recursos propis. Actualment, només es permet reduir l'import de la renda derivada de la transmissió de béns immobles de l'immobilitzat material.
- **Recurs al valor normal de mercat.** Hi ha supòsits en què la normativa de l'IS se separa de la regla general i recorre al valor normal de mercat per a determinar la renda derivada d'una alteració patrimonial. Són els casos en què no hi ha una contraprestació monetària i tampoc un valor monetari de transmissió i, en lloc d'aquest, el TRLIS pren el valor normal de mercat. Aquest valor és determinant, tant per a calcular la renda, com a efectes futurs de l'impost respecte dels elements patrimonials afectats.

#### Supòsits d'aplicació del recurs al valor normal de mercat

- **Operacions societàries.** Les transmissions patrimonials entre la societat i els socis no tenen, en general, efectes tributaris, ja que es tracta, o bé d'aportacions dels socis a la societat (que no són renda per a aquesta, sinó el substrat a partir del qual obté la renda), o bé de devolucions d'aquestes aportacions o aplicacions de renda per part de la societat. D'altra banda, quan aquestes aportacions no es materialitzen en diners, sinó en béns, el TRLIS en desconfia i vol evitar que s'aconsegueixin trasllats de renda entre la societat i els seus socis, cosa que s'aconseguiria en els casos en què el valor dels béns superi el nominal de l'operació de què es tracti. Per això, el TRLIS obliga les dues parts implicades a atribuir als béns el valor normal de mercat i calcular, llavors, si obtenen renda derivada de l'operació.
- **Transmissions lucratives, permutes i intercanvi o conversió.** Efectuar una donació no implica cap deducció de la base imposable de la societat donant, excepte els casos previstos expressament. Des del punt de vista comptable, la societat donatària no obté un benefici imputable a l'exercici, criteri que no accepta el TRLIS i li ordena imputar una renda igual al valor de mercat del bé rebut. La societat donant també ho ha de valorar així per a determinar si la transmissió realitzada li comporta un obtenció de renda, menys els casos en què la donació sigui deduïble. No oblidem que les persones jurídiques no estan sotmeses a l'ISD i, per tant, les seves adquisicions a títol gratuït estan gravades amb l'IS. La societat donatària ha de registrar en la seva comptabilitat el bé rebut pel seu valor venal, però no se'n deriva cap ingrés comptable. Les subvencions no es consideren a aquests efectes adquisicions lucratives i segueixen els criteris comptables. Les permutes no tenen efectes comptables per a les societats operants, que comptabilitzen el bé rebut amb el valor que tenia el bé lliurat. Aquest criteri tampoc no s'accepta fiscalment, sinó que totes dues societats han de recórrer al valor normal de mercat dels béns permutats per a establir si hi ha hagut plusvàlua o minuscàlua derivada de l'operació. El mateix criteri s'aplica també en els títols intercanviats per intercanvi o conversió.

#### c) Altres operacions a les quals s'aplica el valor normal de mercat



A més de les transmissions patrimonials que acabem de veure, en què es recorre al valor de mercat per a determinar la renda que en deriva, el TRLIS també obliga a recórrer a aquest valor quan es tracta d'altres operacions. I ho fa com a mecanisme per a evitar elusions i transferències de beneficis d'unes societats a unes altres, encobertes amb l'aparença d'un altre tipus de negocis.

#### Dins d'aquest àmbit d'operacions es poden distingir:

- **Operacions vinculades.** Les operacions vinculades tenen tres trets que les caracteritzen: les duen a terme subjectes especialment relacionats entre si; es pacten contraprestacions diferents de les que acordarien dos subjectes independents en una situació normal de mercat, i el pacte es fa precisament en funció de la relació que els uneix, de manera que no es pactaria el mateix amb un tercer. L'Administració desconfia d'aquestes operacions perquè són perilloses per als interessos de la Hisenda pública, ja que mitjançant aquestes actuacions les societats poden disminuir el benefici gravable en perjudici de la recaptació tributària, ja que duen a terme veritables transferències de beneficis. Per aquest motiu, les contraprestacions pactades per les parts sovint també reben el nom de *preus de transferència*. En conseqüència, l'article 16.1 TRLIS determina que aquest tipus d'operacions es valora pel valor de mercat, és a dir, el que haurien acordat persones o entitats independents en condicions de lliure competència. L'article 16.4 TRLIS enumera els supòsits en què, a efectes de l'impost, s'entén que hi ha vinculació. En aquest sentit, intenta recollir totes les possibilitats de domini d'una societat per part d'una altra, ja sigui per mitjà de vincles personals, de participació al capital o per altres vies. A aquests efectes, s'entén que hi ha un grup d'entitats quan una té o pot tenir el control d'una altra o d'unes altres, segons els criteris de l'article 42 del Codi de comerç.
- **Operacions realitzades en paradisos fiscals.** El TRLIS aplica el règim de les operacions vinculades per a les operacions que dugui a terme qualsevol societat amb persones o entitats residents en paradisos fiscals<sup>83</sup>.
- **Trasllat de residència a l'estranger i cessament d'establiments permanents.** Si una societat trasllada la residència a l'estranger o un establiment permanent cessa l'activitat, els seus béns no es transmeten, de manera que l'augment de valor (les plusvàlues) que hagin pogut experimentar no es realitza i, per tant, en principi no se sotmet a gravamen. Com que l'entitat titular dels béns ja no estarà subjecta a l'IS a Espanya, això implica una pèrdua de recaptació per a la Hisenda pública. Per evitar-la, el TRLIS ordena integrar en la base imposable la diferència entre el valor comptable i el normal de mercat dels béns de la societat que canvia de residència, dels béns afectes a un establiment permanent que cessa o dels béns que, tot i ser afectes a un establiment permanent a Espanya, són transferits a l'estranger<sup>84</sup>.

<sup>(83)</sup>Art. 17.2 TRLIS.

<sup>(84)</sup>Art. 17.1 TRLIS.

## 5) Imputació temporal

Com que l'IS és un impost periòdic, té una singular importància el fet d'imputar la renda a un període o un altre. La regla general és que els ingressos i les despeses s'imputen al període en què són exigibles (**principi de meritació**), amb independència del moment en què es realitzin efectivament els cobraments i els pagaments, com també estableixen els criteris comptables.

No obstant això, hi ha algunes **excepcions** a la regla general. Les principals són les següents:

El TRLIS ofereix la possibilitat de presentar a l'aprovació de l'Administració criteris diferents, sempre que serveixin per a reflectir la imatge fidel de l'empresa<sup>85</sup>.

<sup>(85)</sup>Art. 19.2 TRLIS i 31 i 32 RIS.

Si es tracta d'**operacions a terminis o amb preu ajornat**, les rendes s'entenen obtingudes a mesura que es cobren, amb independència de la comptabilització, sempre que el subjecte passiu no opti pel criteri de la meritació<sup>86</sup>.

<sup>(86)</sup>Art. 19.4 TRLIS.

#### **Altres excepcions a la regla general**

- a) La recuperació i pèrdua de valor d'elements patrimonials objecte d'una correcció de valor per deterioració s'imputen en el període impositiu en què s'hagi produït la recuperació o la pèrdua (art. 19.6 TRLIS).
- b) Les adquisicions lucratives s'imputen en el període impositiu en què es va dur a terme l'operació (art. 15.3 i 19.8 TRLIS).
- c) Les rendes presumptes pel descobriment d'elements patrimonials ocults s'imputen en el període impositiu no prescrit més antic, tret que es provi que corresponen a un altre període (art. 134.5 TRLIS).

### **6) Compensació de bases imposables negatives**

Una vegada efectuades totes les operacions pertinents, obtenim la base imposable. Si aquesta és negativa, es pot **compensar amb les rendes positives**<sup>87</sup> de períodes impositius futurs.

<sup>(87)</sup>Art. 25 TRLIS.

#### **La compensació de bases imposables negatives**

Representa, en realitat, una ruptura del principi d'independència dels exercicis.

Aquesta compensació es nega o es limita en el cas de l'adquisició d'empreses inactives amb pèrdues realitzada amb la finalitat de compensar-les amb els beneficis de la societat adquirent.

El termini actual per a compensar bases imposables negatives és el dels períodes impositius que s'acabin en els divuit anys següents i successius a l'obtenció de resultats negatius. El termini s'allarga per a entitats de nova creació i d'explotació de vies de peatge: el termini comença a comptar a partir del període impositiu en què s'obtinguin rendes positives. El límit quantitatiu de la compensació per exercici és l'import de les seves rendes positives.

Així mateix, els RDL 9/2011 i 20/2012 han establert, per als anys 2012 i 2013, uns límits a l'aplicació de la compensació de bases imposables negatives per als subjectes passius el volum d'operacions dels quals superi els 6.010.121,04 euros en els 12 mesos anteriors.

## 2.6. Tipus de gravamen, quota íntegra i deduccions

El tipus de gravamen general previst és del 30% per als períodes impositius iniciats a partir de l'1 de gener de 2008 (del 32,5% per als períodes impositius iniciats entre l'1 de gener de 2007 i l'1 de gener de 2008<sup>(88)</sup>).

<sup>(88)</sup>Art. 28 i DA 8a. TRLIS.

A més, s'estableix per als períodes iniciats des de l'1 de gener de 2009 un tipus de gravamen reduït per **manteniment o creació d'ocupació**, que és del 20% per a la part de base imposable fins a 120.202,41 euros (300.000 euros a partir del 2011) i del 25% per a la resta, sempre que l'import net de la xifra de negoci sigui inferior a 5 milions d'euros i tingui una plantilla mitjana inferior a 25 treballadors.

D'altra banda, les **entitats de nova creació**, constituïdes a partir de l'1 de gener de 2013, que realitzin activitats econòmiques, tributen, en el primer període impositiu en què la base imposable sigui positiva i en el següent, a un tipus reduït del 15% (fins a una base imposable de 300.000 euros) i del 20% (la resta de la base imposable).

### Tipus de gravamen específics

El TRLIS també preveu una sèrie de tipus específics en funció de la classe d'entitat i de l'activitat duta a terme. Els tipus de gravamen específics són del 25%, 20%, 10%, 1%, 35% i 0%. La raó per la qual s'aplica un tipus 0 és sotmetre a control els fons de pensions sense subjectar-los a gravamen.

El resultat d'aplicar el tipus de gravamen sobre la base imposable és la **quota íntegra**<sup>(89)</sup>.

<sup>(89)</sup>Art. 29 TRLIS.

Un cop determinada la quota íntegra, aquesta es pot minorar mitjançant l'aplicació de **deduccions** per diversos motius: de vegades es tracta de deduccions tècniques previstes per a evitar o suavitzar supòsits de doble imposició i per a tenir en compte les quantitats ja satisfetes a compte de l'impost, i en altres casos, es tracta d'articular incentius fiscals per mitjà de bonificacions i deduccions de la quota íntegra.

### 1) Deducció per doble imposició internacional

La regla general és que les societats residents que percebin rendes a l'estranger i que ja hagin estat gravades per aquestes rendes en altres països poden deduir de la quota que han de pagar a Espanya la menor de les quantitats següents: l'IS corresponent a Espanya per les rendes percebudes a l'estranger, o bé l'impost estranger<sup>(90)</sup>.

<sup>(90)</sup>Art. 31 TRLIS.

## Aplicació de la deducció

Per a efectuar la deducció, cal integrar l'impost estranger en la base imposable. Si les rendes provenen de diferents estats, s'ha d'agrupar, a efectes de la deducció, per països, i, si escau, per establiments permanents. Si l'entitat té establiments permanents a l'estranger, excloent-ne els paradisos fiscals, que duen a terme una activitat empresarial i les rendes se sotmeten a un impost semblant a l'IS en l'Estat de la font, s'hi aplica l'exempció que preveu l'article 22 TRLIS.

## 2) Deducció per doble imposició intersocietària interna

Els dividendes i, en general, la participació dels socis en els beneficis socials, amb independència de com es canalitza el repartiment, queden gravats com a benefici de la societat que reparteix dividendes i també com a renda de la societat que els rep. El TRLIS preveu mecanismes per a pal·liar o eliminar aquesta doble imposició<sup>91</sup>.

Amb caràcter general, la societat perceptora dels dividendes o de qualsevol altra forma de participació en beneficis pot deduir de la quota el 50% de l'import de l'IS corresponent a aquestes rendes. Si té una participació significativa en la societat que reparteix beneficis, la deducció arriba al 100%, amb la qual cosa s'elimina totalment la doble imposició intersocietària.

### Càlcul de l'import de la deducció

L'import es calcula aplicant el tipus de gravamen sobre l'import íntegre dels beneficis obtinguts. La deducció del 100% exigeix un període de permanència mínima de la participació significativa. Aquesta deducció també s'aplica en les distribucions de beneficis que facin determinades entitats, segons el que estableix l'article 30.2 TRLIS. En canvi, no es practica en les distribucions de beneficis que fa el fons de regulació de caràcter públic del mercat hipotecari, tal com disposa l'article 30.4.c TRLIS.

El TRLIS també inclou unes disposicions en contra de l'abús per a evitar l'aplicació de la deducció en els casos en què hi ha doble imposició, i normes especials per als beneficis distribuïts per les societats que es dediquen a la cerca i explotació d'hidrocarburs.

## 3) Deduccions incentivadores de determinades activitats

Les activitats que s'incentiven, amb diversos percentatges de deducció de la quota íntegra, són les següents:

- a) Activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica (art. 35 TRLIS).
- b) Activitats de foment de les tecnologies de la informació i de la comunicació (art. 36 TRLIS).
- c) Activitats d'exportació (art. 37 TRLIS).
- d) Inversions que tinguin per objecte béns d'interès cultural, produccions cinematogràfiques, edició de llibres, sistemes de navegació i localització de vehicles, adaptació de vehicles per a discapacitats i guarderies per a fills de treballadors (art. 38 TRLIS).

<sup>(91)</sup>Art. 30 TRLIS.

### Aplicació de deduccions

La deducció no solament s'aplica sobre dividendes, sinó també quan, en els casos de liquidació o separació de socis, els beneficis acumulats per la societat en forma de reserves es fan arribar a aquests per mitjà de l'atribució de la quota de participació que tenien en l'entitat.

- e) Inversions destinades a la protecció del medi ambient (art. 39 TRLIS).
- f) Despeses de formació professional, incloent-hi les despeses realitzades amb la finalitat d'habituar els empleats a l'ús de noves tecnologies (art. 40 TRLIS).
- g) Creació d'ocupació per a treballadors minusvàlids (art. 41 TRLIS).
- h) Reinversió de beneficis extraordinaris (art. 42 TRLIS).
- i) Deducció per creació d'ocupació, aplicable en la contractació de treballadors a través del contracte per temps indefinit de suport als emprenedors (art. 43 TRLIS).

### Normes comunes a les deduccions

D'acord amb el que preveu l'article 44 TRLIS, les normes comunes a les deduccions són les següents:

- L'import conjunt de totes aquestes deduccions (excepte la de l'article 42 TRLIS) té com a límit el 35% de la quota (el 25% el 2012 i 2013), una vegada restades les deduccions tècniques anteriors i les bonificacions; si bé en determinats casos s'eleva al 60% (el 50% el 2012 i 2013). El 2012 i 2013, sí que s'inclou la deducció de l'article 42 TRLIS en el límit de la quota.
- L'excés sobre la quota es pot deduir de les quotes dels períodes impositius corresponents als quinze anys immediats i successius, termini ampliable a divuit anys per a les deduccions dels articles 35 i 36 TRLIS.
- Una mateixa inversió no es pot deduir en més d'una entitat i els béns corresponents han de romandre en funcionament durant un termini mínim.

Gran part de tot aquest conjunt de deduccions per realització de determinades activitats **es deroguen** amb diferents efectes temporals en virtut de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'IRPF.

### 4) Deducció dels pagaments a compte

Una vegada practicades les deduccions i bonificacions que siguin procedents, cal deduir de la quota els pagaments ja satisfets a compte de l'IS. Com correspon a la seva naturalesa, l'excés d'aquests imports sobre la quota dóna lloc a devolució. Els **pagaments a compte** poden ser retencions, ingressos a compte o pagaments fraccionats<sup>92</sup>.

<sup>(92)</sup>Art. 46 TRLIS.

## 2.7. Règims especials

El TRLIS, juntament amb el règim general de l'impost, regula una sèrie de **règims especials**. Aquests règims especials no estableixen enterament un règim peculiar, sinó certes especialitats respecte del règim general, que sempre és subsidiari.

1) **Agrupacions d'interès econòmic**, espanyoles i europees. Aquestes entitats, que tenen com a finalitat facilitar o millorar el resultat dels seus socis, tributen pel règim general amb dues especialitats: que no tributa per l'IS la part de base imputada als socis residents i que imputen als socis residents les bases imposables (positives o negatives) obtingudes per aquestes entitats, les despeses financeres netes que no hagin estat objecte de deducció en aquestes entitats en el període impositiu, les deduccions i bonificacions en la quota a què tingui dret l'entitat, i les retencions i les ingressos a compte corresponents a l'entitat. Si l'agrupació d'interès econòmic és europea, com a especialitat no tributa per l'IS, però els seus socis residents o amb un establiment permanent a Espanya han d'integrar en la seva base imposable de l'IRNR la part corresponent dels beneficis o pèrdues determinats en l'agrupació<sup>93</sup>.

(93) Art. 48 i 49 TRLIS.

2) **Unions temporals d'empreses**. Les unions temporals d'empreses estan sotmeses al règim de les agrupacions d'interès econòmic, amb l'especialitat que les empreses membres d'una unió temporal d'empreses que operin a l'estranger es poden acollir per les rendes procedents de l'estranger al mètode d'exempció. Es tracta d'un sistema de col·laboració entre empresaris, sense responsabilitat jurídica<sup>94</sup>.

(94) Art. 50 a 52 TRLIS.

3) **Entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges**. Amb caràcter general, la societat pot aplicar una bonificació del 85% de la part de quota íntegra que correspongui a les rendes derivades de l'arrendament. Aquesta bonificació és del 90% quan es tracti de l'arrendament d'habitatges adaptats a discapacitats<sup>95</sup>.

(95) Art. 53 i 54 TRLIS.

4) **Societats i fons de capital de risc i societats de desenvolupament industrial regional**. Es concedeixen a aquestes societats exempcions parcials per a les rendes obtingudes en la transmissió d'accions i participacions al capital de societats en què participin. Les exempcions poden arribar fins al 99%. Aquestes societats es creen per a enfortir els recursos propis de determinades empreses<sup>96</sup>.

(96) Art. 55 i 56 TRLIS.

5) **Institucions d'inversió col·lectiva**. Si no tributen pel tipus general de gravamen, no tenen dret a cap deducció sobre la quota, però sí a deduir l'excés dels pagaments a compte. Es regula també la tributació dels socis o partícips, amb especialitats quan aquests resideixen en paradisos fiscals<sup>97</sup>.

(97) Art. 57 a 60 TRLIS.

6) **Consolidació fiscal**. El règim de consolidació fiscal (de tipus opcional) estableix que s'integrin les rendes de totes les entitats del grup. Per a fer-ho, se sumen les bases imposables individuals, sense incloure-hi la compensació de les bases imposables negatives individuals, i també es practiquen determinades eliminacions i incorporacions. Es permet la compensació de pèrdues del grup. Es considera subjecte passiu el grup fiscal format per la societat dominant i les societats dependents<sup>98</sup>.

(98) Art. 83 a 96 TRLIS.

**7) Fusions, escissions, aportacions d'actius i intercanvi de valors.** Aquest règim de reestructuració empresarial parteix del que preveu una directiva comunitària per a operacions d'aquest tipus (Directiva 90/434/CEE del Consell), i el TRLIS també l'estén a les mateixes operacions que posseeixin un caràcter merament intern. En essència, aquest règim preveu diferir la tributació de les plusvàlues que es posin de manifest en efectuar aquestes operacions fins al moment en què es duguin a terme les plusvàlues efectivament. Per aquest motiu, les societats (ja existents o de nova creació) que incorporin béns a conseqüència d'aquestes operacions els han de seguir computant per l'import que tenien en la societat que transmet<sup>99</sup>.

<sup>(99)</sup>Art. 64 a 82 del TRLIS.

**8) Minería.** Les peculiaritats d'aquest règim es concreten en la llibertat d'amortització i en la deducció del factor d'esgotament. Amb aquest règim s'intenta afavorir la recerca minera i l'explotació de jaciments<sup>100</sup>.

<sup>(100)</sup>Art. 97 a 101 TRLIS.

**9) Recerca i explotació d'hidrocarburs.** Com en el cas de la minería, es permet la deducció del factor d'esgotament, i alhora hi ha previstes normes especials sobre amortització i compensació de bases imposables negatives<sup>101</sup>.

<sup>(101)</sup>Art. 102 a 106 TRLIS.

**10) Transparència fiscal internacional.** Aquest règim es caracteritza per la inclusió en la base imposable de les societats residents de determinades rendes positives obtingudes per la seva participació directa o indirecta en entitats no residents, i per l'aplicació per part de les mateixes societats residents d'algunes deduccions concretes en la quota per a evitar la doble imposició internacional. No s'aplica a entitats residents en el territori de la Unió Europea (amb determinats requisits), tret que resideixin en un paradís fiscal.\*

**11) Empreses de dimensió reduïda.** Després de caracteritzar aquestes empreses a partir de la seva xifra de negoci (inferior a 8 milions d'euros fins al 31 de desembre de 2010 i inferior a 10 milions d'euros a partir de l'1 de gener de 2011), el TRLIS recull els incentius fiscals que se'ls poden aplicar: llibertat d'amortització per a determinats béns, augment de certs coeficients d'amortització, especialitats en les provisions i exempció per reinversió. El tipus impositiu és del 25% per als primers 120.202,41 euros de base imposable (300.000 euros a partir de l'1 de gener de 2011) i del 30% per a la resta. A partir de l'1 de gener de 2011, els incentius fiscals establerts per a les empreses de dimensió reduïda també són aplicables en els tres períodes impositius immediats i següents a aquell en què l'entitat arribi a la xifra de negoci de 10 milions d'euros<sup>102</sup>.

<sup>(102)</sup>Art. 107 TRLIS.

**12) Contractes d'arrendament financer.** Complint determinats requisits, l'entitat cessionària pot deduir, a més dels interessos, la part que correspon al cost de recuperació del bé, amb un límit que implica amortitzar els béns a un ritme doble que el general<sup>103</sup>.

<sup>(103)</sup>Art. 115 TRLIS.

**13) Entitats de tinença de valors estrangers.** Aquest règim s'aplica després d'haver-ho sol·licitat a l'Administració. Consisteix en l'exempció de dividends o de participacions en beneficis de les entitats no residents (que compleixen els requisits legals) en què participi, i de les rendes derivades de la transmissió d'aquests valors. Aquestes entitats tenen per objecte social la direcció i gestió de valors representatius de fons propis d'entitats no residents. La participació, directa o indirecta, ha de ser com a mínim del 5%. Aquest règim pretén afavorir l'establiment a Espanya de *societats capdavanteres de holdings*<sup>104</sup>.

(104) Art. 116 a 119 TRLIS.

**14) Entitats parcialment exemptes.** El TRLIS declara parcialment exemptes de gravamen un grup variat d'entitats, que, no obstant això, queden subjectes a l'impost pels rendiments d'explotacions econòmiques, pels derivats del seu patrimoni i pels increments de patrimoni no declarats exemptes<sup>105</sup>.

(105) Art. 120 a 122 TRLIS.

**15) Comunitats titulars de forests veïnals de mancomú.** Consisteix en l'aplicació de beneficis fiscals en forma de reduccions en la base imposable<sup>106</sup>.

(106) Art. 123 TRLIS.

**16) Entitats navilieres en funció del tonatge.** Aquest règim recull bàsicament especialitats en la determinació de la base imposable de les entitats esmentades, que es realitza mitjançant un règim d'estimació objectiva opcional, aplicant-hi una escala a les tones de registre net de cadascun dels vaixells<sup>107</sup>.

(107) Art. 124 a 128 TRLIS.

**17) Entitats esportives.** El TRLIS recull aquest règim que es caracteritza per la no-integració de l'increment patrimonial que s'obtidria per mitjà de l'adscripció de l'equip professional a una societat anònima esportiva<sup>108</sup>.

(108) Art. 129 TRLIS

## 2.8. Gestió de l'impost

### 1) Índex d'entitats

Les delegacions de l'AEAT porten un índex de les entitats el domicili fiscal de les quals es troba en el seu àmbit territorial, amb la finalitat de comprovar si les entitats compleixen les obligacions formals que els corresponen. Són les entitats les que han de sol·licitar l'alta en l'índex d'entitats mitjançant la declaració censal; sense aquesta alta no poden accedir a sol·licitar cap tipus d'inscripció en el Registre Mercantil<sup>109</sup>.

(109) Art. 130 i 131 TRLIS.

### 2) Autoliquidació i pagament de l'impost

Els subjectes passius tenen l'obligació de presentar la declaració en el lloc i la forma que estableixi el Ministeri d'Economia i Hisenda. No és així en el cas de les entitats totalment exemptes, mentre que les entitats parcialment exemptes han de declarar totes les seves rendes, les exemptes i les no exemptes. En el moment de presentar la declaració, els subjectes passius han de liquidar l'impost i ingressar el seu import. Si la declaració resulta a retornar, l'Administració

(110) Art. 136 a 139 TRLIS.



ho ha de fer d'ofici dins d'un termini màxim de sis mesos. Aquest termini es redueix a un mes si l'Administració practica una liquidació provisional. L'IS també es pot pagar amb béns del patrimoni històric espanyol<sup>110</sup>.

### 3) Pagaments fraccionats

Els subjectes passius han d'efectuar pagaments a compte de l'IS corresponent a l'exercici en curs tres vegades a l'any. Els pagaments fraccionats s'han de fer els primers 20 dies dels mesos d'abril, octubre i desembre de cada any. La fixació del percentatge sobre l'impost satisfet correspon a la Llei de pressupostos generals de l'Estat de cada any<sup>111</sup>.

<sup>(111)</sup>Art. 45 TRLIS.

### 4) Retencions i ingressos a compte

En l'IS, els subjectes passius residents i no residents amb un establiment permanent estan obligats a practicar retencions sobre les rendes sotmeses a retenció que ells satisfacin, com també a satisfer ingressos a compte quan les rendes s'abonin en espècie i sobre els interessos la freqüència de liquidació dels quals sigui superior a dotze mesos<sup>112</sup>.

<sup>(112)</sup>Art. 140 TRLIS i 58 a 66 RIS.

### 5) Obligacions comptables i registrals

El TRLIS recorda expressament l'obligació de portar la comptabilitat que recullen el Codi de comerç i altres normes aplicables als subjectes passius, i alhora regula les conseqüències d'incomplir aquesta obligació<sup>113</sup>.

<sup>(113)</sup>Art. 133 a 135 TRLIS.



## Activitats

### Casos pràctics

1. En Francesc actualment treballa al departament jurídic d'una empresa com a advocat, resident a Granada. De la informació que ens facilita en relació amb aquest treball, hi destaquen els aspectes següents:

- a) Retribucions ordinàries: 60.000 euros.
- b) L'empresa és promotora d'un pla de pensions per als seus treballadors, al qual ha aportat i imputat a nom d'en Francesc la quantitat de 1.000 euros, mentre que l'aportació realitzada pel Francesc a aquest pla ha pujat a 3.000 euros.
- c) L'empresa és titular d'un pis que ha cedit a en Francesc perquè sigui usat com a habitatge habitual. El valor cadastral de l'immoble actualitzat és de 75.000 euros, i el valor d'adquisició ha estat de 150.000 euros fa deu anys.
- d) L'empresa li ha aplicat un percentatge de retenció del 25% i ha efectuat un ingrés a compte per rendes en espècie per un import de 937,50 euros, que no ha estat repercutit al treballador.
- e) Les cotitzacions a la Seguretat Social han pujat a 1.200 euros.
- f) En Francesc ha abonat 1.500 euros pels serveis que li ha prestat un amic advocat en relació amb un recurs contenciós administratiu interposat enfront de l'Administració.
- g) Les quotes satisfetes al Col·legi d'Advocats han pujat a la quantitat de 800 euros.

Determineu el tractament de les anteriors situacions en l'IRPF, calculant el rendiment net reduït del treball personal d'en Francesc.

2. L'empresa X, SL, amb domicili social a Tarragona, es dedica a la fabricació i distribució de productes químics. L'import net de la seva xifra de negoci el 2011 va ser de 5.500.000 euros. En l'exercici de 2012, el resultat comptable ha estat de 150.000 euros. Analitzant-ne la comptabilitat, observem que fiscalment té dret a la lliure amortització de béns adquirits per un import de 7.000 euros i que hi vol aplicar l'amortització fiscal màxima, i són amortitzats comptablement per 1.000 euros. A més, ha comptabilitzat recàrrecs de l'AEAT per un import de 900 euros. També ha comptabilitzat una provisió per insolvència d'un client que no paga des del mes de setembre de 2012, per l'import total al qual puja el deute, que és de 2.000 euros. A més, en la seva comptabilitat ha dotat una provisió per a cobrir el risc de devolució de vendes, per un import de 6.000 euros.

Determineu la base imposable de l'IS de 2012, partint del resultat comptable i indicant els ajustos fiscals pertinents. I calculeu la quota tributària corresponent, tenint en compte que l'empresa X, SL es pot aplicar deduccions per inversions mediambientals i per creació d'ocupació per a treballadors amb discapacitat, per un valor de 15.000 euros.

## Exercicis d'autoavaluació

1. La Maria, que té una minusvalidesa del 45%, ha optat per la modalitat de pagament únic de la prestació per desocupació, i percep la quantitat de 16.000 euros, que s'utilitzaran per a crear la seva pròpia empresa de perruqueria. A efectes de l'IRPF...

- a) la quantitat rebuda tributa com a rendiment del treball.
- b) la totalitat de la quantitat percebuda es troba subjecta i exempta.
- c) part de la quantitat rebuda es troba subjecta a tributació i una altra part subjecta i exempta.

2. La Núria ha estat acomiadada de l'empresa després de cinc anys de servei. Qualificat com a acomiadament improcedent, ha rebut de l'empresa una indemnització superior a l'establerta amb caràcter obligatori per l'Estatut dels treballadors. Aquesta indemnització, a efectes de l'IRPF...

- a) n'està exempta, ja que l'acomiadament és improcedent.
- b) n'està subjecta i exempta en la part corresponent al que estipula l'Estatut dels treballadors i la resta tributa com a guany patrimonial.
- c) n'està subjecta i exempta en la part corresponent a l'estipulat per l'Estatut dels treballadors i la resta tributa com a rendiment del treball amb una reducció del 40%.

3. En una família, integrada per la mare, el pare i les seves dues filles menors d'edat, el pare ha presentat declaració individual de l'IRPF. La resta de membres de la família subjectes a l'impost...

- a) han de presentar declaració individual.
- b) han d'optar entre presentar declaració conjunta o declaració individual.
- c) han de presentar declaració conjunta.

4. En el compte de resultats d'una empresa apareixen comptabilitzades una sèrie de despeses. Quina és una despesa fiscalment deduïble, a efectes de l'IS?

- a) La despesa derivada de la comptabilització del mateix IS.
- b) La despesa corresponent al recàrrec de constrenyiment abonat pel pagament en període executiu de l'IS corresponent a un exercici anterior.
- c) La despesa corresponent a les cistelles de Nadal que, com cada any, l'empresa ha lliurat als seus empleats.

5. L'empresa Tallers, SA, amb un import net de la xifra de negoci inferior a deu milions d'euros, és considerada una empresa de dimensió reduïda i, als efectes de la declaració de l'IS,...

- a) gaudeix de llibertat d'amortització vinculada a la creació d'ocupació i per als béns de valor escàs.
- b) gaudeix de tipus de gravamen reduït.
- c) Totes dues respostes anteriors són correctes.

6. L'article 6.4 LIRPF disposa que "no està subjecta a aquest impost la renda que es trobi subjecta a l'impost sobre successions i donacions". No obstant això, sí que està subjecta a l'IRPF l'herència constituïda...

- a) per accions admeses a negociació en un mercat secundari oficial.
- b) per un pla de previsió assegurat.
- c) pel capital procedent d'un contracte d'assegurança per al cas de defunció subscripta pel causant.

7. El saldo negatiu resultant d'integrar i compensar entre ells els guanys i les pèrdues patrimonials que formen part de la base imposable de l'estalvi de l'IRPF, es pot compensar amb el saldo positiu que es posi de manifest...

- a) en qualsevol dels quatre anys següents.
- b) necessàriament en la quantia màxima que es pugui en cadascun dels quatre anys següents.
- c) sempre que així s'opti expressament en l'autoliquidació de l'impost en què es genera el saldo negatiu, a parts iguals en cadascun dels quatre anys següents.

8. L'1 de gener de 2012, l'empresa Z, SA compra una maquinària per un import de 50.000 euros i opta per acollir-se a la llibertat d'amortització per a elements nous de l'immobilitzat material per increment de la plantilla mitjana per a empreses de dimensió reduïda. Comptablement, s'acull al mètode d'amortització constant, i anualment dota una amortització de 10.000 euros. Quins serà l'amortització màxima fiscalment deduïble en l'exercici 2012 a efectes de l'IS?

- a) 0 euros.
- b) 10.000 euros, que és el que s'ha comptabilitzat.
- c) 50.000 euros.

9. L'1 de maig de 2012, l'empresa C, SA (l'exercici social de la qual coincideix amb l'any natural) és absorbida per l'empresa D, SA (l'exercici social de la qual també coincideix amb l'any natural). La meritació de l'IS corresponent es produirà...

- a) el 31 de desembre de 2012, per a totes dues empreses.
- b) l'1 de maig de 2012 per a C, SA i el 31 de desembre de 2012 per a D, SA.
- c) l'1 de maig de 2012, per a totes dues empreses.

10. Integren el grup fiscal a efectes de l'aplicació del règim especial de consolidació fiscal de l'IS...

- a) la societat dominant i totes les societats dependents, sense cap exclusió.
- b) la societat dominant i totes les societats dependents, excloent-ne les que tributin a un tipus impositiu diferent del de la dominant.

c) l'existència d'una societat a la qual sigui aplicable un tipus impositiu diferent del de la dominant impedeix l'aplicació del règim de consolidació fiscal a totes les entitats del grup.

## Solucionari

### Casos pràctics

1. En Francesc té la consideració de subjecte passiu contribuent, ja que ha realitzat el fet imposable de l'IRPF (art. 6 LIRPF), ha obtingut rendes i, a més, és persona física amb residència habitual en territori espanyol (art. 8 LIRPF).

En relació amb les rendes obtingudes, totes les enumerades en el supòsit pràctic tenen l'origen en la relació laboral que manté amb l'empresa. Encara que en Francesc exerceix com a advocat, aquesta activitat la duu a terme en virtut de la relació laboral que hi manté (art. 17 LIRPF). Si no fos així, en el cas d'actuar com a professional de l'advocacia que presta els seus serveis a l'empresa, es qualificaria com a activitat econòmica, i el seu tractament en l'IRPF seria diferent (art. 27 LIRPF).

D'acord amb la qualificació anterior, caldrà determinar el rendiment net reduït dels rendiments del treball, d'acord amb el seu règim jurídic, recollit bàsicament en els articles 17 a 20 i 42 i 43 LIRPF, i el seu import és el que s'integrarà en la base imposable general de l'IRPF (art. 45 LIRPF).

En relació amb la determinació dels rendiments íntegres, en primer lloc cal calcular l'import de les retribucions dineràries. L'import íntegre de les retribucions dineràries puja a 60.000 euros (art. 99.5 LIRPF). D'aquesta quantitat, l'empresa, com a subjecte obligat a practicar retencions (art. 99.2 LIRPF) i com que es tracta d'una renda subjecta a retenció (art. 101.1 LIRPF), ha detret una quantitat i ha declarat l'ingrés en l'AEAT a compte de l'IRPF d'en Francesc. Aquest pagament a compte el dedueix en Francesc de la quota líquida de la seva autoliquidació de l'IRPF (art. 79.f LIRPF).

En segon lloc, s'ha de determinar l'import de les retribucions en espècie. L'aportació pel promotor de la quantitat de 1.000 euros al pla de pensions dels treballadors, en què en Francesc n'és particip, implica que ha obtingut una renda del treball (art. 17.1.i LIRPF), qualificada com a renda en espècie (art. 43.1.i LIRPF) i que no està sotmesa al sistema de retencions (art. 102.2 LIRPF). Com a renda en espècie, la seva valoració coincideix amb l'import imputat (art. 43.1.i i 2 LIRPF) i com que no cal practicar-hi l'ingrés a compte, l'import íntegre d'aquesta renda en espècie del treball puja a 1.000 euros.

Com que l'empresa cedeix l'immoble a en Francesc perquè l'utilitzi com a habitatge habitual, som davant una altra retribució en espècie del treball personal (art. 42.1 LIRPF), que té l'origen en la relació laboral i és usada per a finalitats particulars. En la normativa de l'IRPF s'especifica l'import íntegre d'aquesta renda en espècie, que és determinat per la suma de la valoració més l'import de l'ingrés a compte (art. 43.2 LIRPF).

D'acord amb això, la valoració de la retribució en espècie (art. 43.1.1r.a LIRPF), en el cas d'utilització d'habitatge, és, com a regla general, el 10% (o el 5% si està actualitzat) del valor cadastral de l'habitatge, amb independència que sigui propi de l'empresari o pagui el lloguer a un tercer, amb un límit del 10% de la resta de contraprestacions. Així, en el nostre cas, la valoració és:  $5\% \times 75.000$  (valor cadastral revisat) = 3.750 euros. La valoració no pot ser superior al 10% de les restants contraprestacions, 61.000 euros (60.000 salari + 1.000 aportació promotor) = 6.100 euros. En aquest cas, com que la valoració és inferior, no es pren en consideració el límit.

A la valoració anterior cal addicionar l'import de l'ingrés a compte. L'import de l'ingrés a compte és el resultat de multiplicar la valoració de la retribució en espècie pel percentatge de retenció de les rendes dineràries del treball personal (art. 102.1 LIRPF):  $3.750 \times 25\% = 937,50$  import de l'ingrés a compte. Per tant, el rendiment íntegre del treball en espècie per utilització d'habitatge és:  $3.750$  (valoració) +  $937,50$  (ingrés a compte) = 4.687,50 euros.

L'ingrés a compte no cal addicionar-lo a la valoració per a determinar l'import íntegre de la renda en espècie quan l'ocupador l'hagi repercutit al treballador, i el detregui de les rendes dineràries (art. 43.2 LIRPF). Si així ha estat, l'import íntegre només seria la valoració: 3.750 euros. No obstant això, com no ha estat repercutit al treballador, tindrem en compte l'ingrés a compte per a calcular el rendiment íntegre.

Per tant, l'import dels rendiments íntegres del treball (dineraris i en espècie) és de: 60.000 (salari) + 1.000 (aportació promotor pla de pensions) + 4.687,50 (ús de l'habitatge) = 65.687,50 euros.

Quant a les despeses fiscalment deduïbles, d'acord amb l'enumeració tancada d'aquestes (art. 19.2 LIRPF), són deduïbles:

En primer lloc, les cotitzacions a la Seguretat Social (art. 19.2.a LIRPF): 1.200 euros.

En segon lloc, són deduïbles, malgrat que no obtinguin rendiments d'una activitat professional, ja que són necessàries per a poder dur a terme la seva tasca com a advocat de l'empresa (art. 19.2.d LIRPF i art. 10 RIRPF), i per tant, deduïbles, les quotes satisfetes al Col·legi d'Advocats: 800 euros, però amb el límit de 500 euros.

I, en tercer lloc, els serveis prestats pel seu amic advocat no són una despesa deduïble, ja que es requereix que el procés judicial versí sobre la seva relació laboral (art. 19.2.e LIRPF), circumstància que no s'esdevé en aquest cas.

De manera que el total de despeses deduïbles puja a:  $1.200 + 500 = 1.700$  euros.

El rendiment net del treball personal (art. 19.1 LIRPF) s'obté per la diferència entre els ingressos íntegres i les despeses deduïbles fiscalment. Per tant,  $65.687,50 - 1.700 = 63.987,50$  euros.

El rendiment net del treball personal pot ser objecte de minoració, a causa de l'aplicació d'algunes de les reduccions dels rendiments del treball que recull l'article 20 LIRPF; en aquest cas, hi és aplicable la minoració general per l'obtenció de rendiments del treball de l'apartat primer, lletra c, és a dir, una minoració de 2.652 euros. No hi concorren els requisits per poder aplicar un altre tipus de minoracions.

Així, el rendiment net reduït puja a:  $63.987,50 \text{ euros} - 2.652 = 61.335,50$  euros.

Finalment, tant les aportacions efectuades pel promotor al pla de pensions com les aportacions realitzades pel mateix treballador donen dret a la reducció de la seva base imposable (art. 51.1.1r. LIRPF).

2. L'empresa X, SL és una empresa de dimensió reduïda, ja que l'import net de la seva xifra de negoci en el període impositiu anterior és inferior a deu milions d'euros (art. 108 TRLIS). Hi són aplicables, per tant, els incentius fiscals previstos per a aquest tipus d'empreses en els articles 109 a 114 TRLIS.

Entre altres incentius fiscals, es reconeix a les empreses de dimensió reduïda 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 1.000 euros, mentre que l'amortització fiscal puja a 7.000 euros. Per tant, s'ha de fer un ajust fiscal negatiu de 6.000 euros.

Respecte al 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 constreyniment i el recàrrec per presentació fora de termini d'autoliquidacions. Per tant, el recàrrec comptabilitzat per l'empresa X, SL no és una despesa fiscalment deduïble i, en conseqüència, s'ha de fer un ajust fiscal positiu de 900 euros.

En relació amb les provisions per insolvència (art. 12.2 TRLIS), aquesta despesa comptable no és fiscalment deduïble perquè, en el moment de la meritació de l'impost (31 de desembre de 2012), no han transcorregut sis mesos des del venciment de l'obligació (setembre de 2012). En conseqüència, en la seva declaració de l'IS, l'empresa ha de fer un ajust fiscal positiu de 2.000 euros.

Quant a la provisió per a cobrir el risc de devolució de vendes per un import de 6.000 euros, segons l'article 13.1.e TRLIS, aquestes despeses no són fiscalment deduïbles, per la qual cosa l'empresa ha de fer un ajust fiscal positiu de 6.000 euros.

Per tant, la base imposable és de:  $150.000$  (resultat comptable)  $- 6.000$  (amortització lliure)  $+ 900$  (recàrrec de l'AEAT)  $+ 2.000$  (provisió per insolvència)  $+ 6.000$  (provisió devolució vendes)  $= 152.900$  euros.

Segons l'article 114 TRLIS, les empreses de dimensió reduïda tributen pels primers 300.000 euros al tipus del 25%. És a dir, la quota íntegra és de:  $152.900 \times 25\% = 38.225$  euros.

L'empresa X, SL es pot aplicar deduccions per inversions mediambientals (art. 39 TRLIS) i per creació d'ocupació per a treballadors amb discapacitat (art. 41 TRLIS) per un valor de 15.000 euros. No obstant això, l'article 44.1 TRLIS estableix que l'import de les deduccions previstes en el capítol IV (deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats), aplicades en el període impositiu, no poden excedir conjuntament el 35% de la quota íntegra (el 25% el 2012 i 2013, segons el que estableix el RDL 12/2012, de 30 de març). Per tant, l'import de les deduccions no pot excedir:  $38.225 \times 25\% = 9.556,25$  euros.

En definitiva, la quota tributària de l'IS de l'empresa X, SL el 2012 és:  $38.225 - 9.556,25 = 28.668,75$  euros. Les quantitats corresponents al període impositiu no deduïdes (15.000 -

9.556,25 = 5.443,75 euros) es poden aplicar en les liquidacions dels períodes impositius que concloguin durant els quinze anys immediats i successius (art. 44.1 TRLIS).

### **Exercicis d'autoavaluació**

1. b

2. c

3. a

4. c

5. c

6. b

7. b

8. c

9. b

10. b



## Bibliografia

**Carbajo Vasco, D.** (2007). *Aplicación práctica de las cuestiones más novedosas de la reforma del IRPF*. Madrid: Ciss-Praxis.

**Cervera Torrejón, F.; Magraner Moreno, F.** (2008). *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*. València: Tirant lo Blanch.

**Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R.** (2008). "Nuevas tendencias en la política de fomento de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica". *Crónica Tributaria* (núm. 128).

**Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R. (coord.)** (2010). *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Barcelona: Bosch.

**García-Rozado, B.; Esmeralda, N.; Cid, A.; García, C.** (2008). *Guía del impuesto sobre sociedades*. València: Ciss.

**Jiménez Compaired, I.** (2007). *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre*. Madrid: La Ley-Actualidad.

**Menéndez Moreno, A. (coord.)** (2008). *Los Impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de los no residentes*. Valladolid: Lex Nova.

**Sanz Gadea, E.** (2008). *Impuesto sobre sociedades. (Comentarios y casos prácticos)*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

