

# Imposició sobre la renda

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

PID\_00233562

---

Temps de lectura i comprensió: **6 hores**





*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 .....	14
1.3. Renda gravable i regles especials de valoració .....	16
1.4. Base liquidable .....	33
1.5. Mínim personal i familiar .....	36
1.6. Quota tributària .....	38
1.7. Tributació familiar i règims especials .....	46
1.8. Gestió de l'impost .....	50
<b>2. Impost sobre societats</b> .....	52
2.1. Naturalesa i fonts normatives .....	52
2.2. Fet imposable .....	52
2.3. Àmbit d'aplicació, període impositiu i meritació .....	54
2.4. Subjecte passiu .....	54
2.5. Base imposable .....	55
2.6. Tipus de gravamen, quota íntegra i deduccions .....	67
2.7. Règims especials .....	70
2.8. Gestió de l'impost .....	74
<b>Activitats</b> .....	77
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	77
<b>Solucionari</b> .....	79
<b>Bibliografia</b> .....	81



## 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.

L'IRPF ha sofert una important reforma per mitjà de la **Llei 26/2014**, de 27 de novembre, per la qual es modifica la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'IRPF.

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

### 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)).



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.

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 presupòsit 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>".

#### 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.

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.

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.

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 11.1 LIS. 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

#### 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.

#### 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.

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.

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. Es limita l'aplicació de l'exempció a la quantia de 180.000 euros. Aquesta norma resulta aplicable als acomiadaments produïts a partir de l'1 d'agost de 2014, tret d'aquells que es produeixin amb posterioritat, però que es derivin d'un expedient de regulació d'ocupació aprovada o d'un acomiadament col·lectiu en el qual s'hagi comunicat l'obertura del període de consultes a l'autoritat laboral amb anterioritat a aquesta data. La part no exempta d'aquesta prestació es qualifica com a renda irregular; es considera com a període de generació el nombre d'anys de servei del treballador i es pren en consideració el fraccionament eventual del pagament.
- 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 exemptes les rendes que s'originen en el moment de constituir rendes vitalícies assegurades resultants de plans individuals d'estalvi sistemàtic.

#### **Rendes derivades de la instrumentalització de plans d'estalvi a llarg termini**

S'estableix l'exempció dels rendiments positius de capital mobiliari procedents d'assegurances de vida, dipòsits i contractes financers per mitjà dels quals s'instrumentin els plans d'estalvi a llarg termini (art. 7.ñ LIRPF), sempre que el contribuïent no disposi del capital en el termini de 5 anys i es compleixin els altres requisits establerts legalment. Es tracta dels instruments regulats per la DA 26a. de la mateixa Llei: l'assegurança individual d'estalvi a llarg termini, concebuda com una assegurança de vida individual amb cobertura de supervivència o defunció, i el compte individual d'estalvi a llarg termini, concebut com un contracte bancari de dipòsit de diners.

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'orfandat 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.

### **Les societats civils que tinguin caràcter mercantil**

A partir de l'1 de gener de 2016, les societats civils que tinguin caràcter mercantil passen a ser subjectes contribuents per l'impost de societats i queden excloses de l'àmbit d'aplicació del règim d'atribució de rendes en l'IRPF. Solament quedaran contemplades com a entitats en atribució de rendes les societats civils no subjectes a l'impost de societats (art. 8.3 LIRPF).

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 s'atribueixen als contribuents que siguin titulars dels elements patrimonials, béns o drets, dels que provenguin aquests rendiments d'acord amb les normes sobre titularitat jurídica aplicables i tenint en compte les proves aportades pels contribuents o per la mateixa administració.

### **La individualització dels rendiments del capital**

Cal tenir present que, en aquest àmbit, són aplicables les normes sobre titularitat jurídica dels béns i drets contingudes en la normativa del règim econòmic del matrimoni, com també la legislació civil aplicable a les relacions patrimonials entre els membres de la família. Pel que fa a això, la titularitat dels béns i drets que, d'acord amb les disposicions o pactes reguladors del règim econòmic matrimonial, siguin comuns a tots dos cònjuges, s'ha d'atribuir per meitat a cadascun d'ells, tret que es justifiqui una altra quota de participació.

Així mateix, l'art. 11 LIRPF esmentat estableix que, quan no resulti acreditada la titularitat dels béns o drets, l'administració tributària tindrà dret a considerar com a titular la persona que figuri com a tal en un registre fiscal o altres de caràcter públic.

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 consideren obtingudes pels contribuents que siguin titulars dels béns, drets i altres elements patrimonials dels quals provinguin segons les normes sobre titularitat jurídica establertes per als rendiments del capital, 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>13</sup>.

<sup>(13)</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>14</sup>.

<sup>(14)</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>15</sup>.

<sup>(15)</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>16</sup>.

<sup>(16)</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 30%, 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 30% per als rendiments el període de generació dels quals sigui superior a dos anys, com també per als rendiments que es qualifiquin reglamentàriament com 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 podrà excedir de l'import de 300.000 euros anuals. S'estableix un criteri objectiu per a aplicar aquesta reducció i s'assenyala un termini mínim de cinc períodes impositius com a límit temporal per a poder tornar a considerar una renda com a irregular. Hi ha regles específiques en l'article 18.2 LIRPF en relació amb els rendiments irregulars quan es deriven de l'extinció de la relació laboral, comuna o especial, o de la relació d'administradors i membres de consells d'administració.

En els rendiments del treball procedents d'indemnitzacions per extinció de la relació laboral amb un període de generació superior a dos anys que es percebin de forma fraccionada, segons estableix l'article 12.2 RIRPF, solament serà aplicable la reducció del 30% en cas que el quocient resultant de dividir el nombre d'anys de generació, computats de data a data, entre el nombre de períodes impositius 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 detracions 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 contribuïent amb la persona de qui rep els rendiments, amb un límit de 300 euros anuals.

Així mateix, en l'article 19.2.f LIRPF s'estableix una despesa fixa de 2.000 euros en concepte d'altres despeses. L'import total d'aquestes despeses deduïbles té com a límit el rendiment íntegre del treball una vegada minorat per la resta de despeses deduïbles previstes en l'article 19.2 LIRPF.

### **Supòsits d'increment de la despesa fixa deduïble**

L'import inicial de 2.000 euros s'incrementarà en els casos següents:

- Contribuents aturats que acceptin un lloc de treball que exigeixi el trasllat de la seva residència habitual a un nou municipi: aquesta quantia s'incrementarà, en el període impositiu en el qual es produeixi el canvi de residència i en el següent, en 2.000 euros anuals addicionals.

- Persones amb discapacitat que obtinguin rendiments del treball com a treballadors actius: aquesta quantia s'incrementarà en 3.500 euros anuals. Aquest increment serà de 7.750 euros anuals quan acreditin que necessiten ajuda de tercers persones o tenen una mobilitat reduïda, o un grau de discapacitat igual o superior al 65%.

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 depèn de la quantitat de rendiments nets del treball obtinguts. La reducció màxima és de 3.700 euros i, com a conseqüència de la seva aplicació, el saldo resultant no podrà ser negatiu.

### La reducció per obtenció de rendiments del treball

La seva aplicació s'estableix únicament per a contribuents amb rendiments nets del treball (el resultat de minorar el rendiment íntegre en les despeses previstes en les lletres a, b, c, d i e de l'article 19.2 LIRPF) inferiors a 14.450 euros, sempre que no tinguin rendes, excloses les exemptes, diferents de les del treball superiors a 6.500 euros.

## 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 provinguin 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:

- 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.
- 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.
- 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.
- 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 contribuïent 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>17</sup>.

Per a determinar el rendiment net, s'han de restar d'aquest import íntegre les **despeses deduïbles**<sup>18</sup> següents:

**a)** Les **despeses necessàries** per a obtenir el rendiment. Respecte d'aquestes despeses, que es detallen en el desplegament reglamentari<sup>19</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.

#### 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>(17)</sup>Art. 22.2 LIRPF.

<sup>(18)</sup>Art. 23.1 LIRPF.

<sup>(19)</sup>Art. 13 RIRPF.

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 30%<sup>20</sup>, amb un límit de 300.000 euros anuals com a quantia màxima sobre la qual aplicar la reducció.

<sup>(20)</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.

Així mateix, s'estableix una reducció del 60% en els supòsits de rendiments derivats d'arrendaments de **béns immobles destinats a habitatge**<sup>21</sup>.

<sup>(21)</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 contribuent, 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>22</sup>. Cal dir, doncs, que som davant una norma de valoració que, en conseqüència, no admet prova en contra.

<sup>(22)</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 contribuent 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>23</sup>.

<sup>(23)</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.

#### Lectura recomanada

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

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>24</sup>.

<sup>(24)</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>25</sup>.

<sup>(25)</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 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 30%, amb un límit de 300.000 euros anuals com a quantia màxima sobre la qual aplicar la reducció.

#### Pla d'estalvi a llarg termini

Es tracta d'un instrument d'estalvi (DA 26 LIRPF), orientat fonamentalment als petits inversors, l'especialitat bàsica del qual consisteix en l'exempció de les rendes positives generades pel compte de dipòsit, contracte financer o assegurança de vida a través del qual es canalitza l'estalvi, sempre que respecti el límit d'aportació anual (màxim de 5.000 euros) i el termini mínim establert per a la seva durada (almenys 5 anys). Aquests plans es poden canalitzar per dues vies diferents: una assegurança individual de vida a llarg termini, que no pot cobrir contingències diferents de supervivència o defunció i en què el contribuent és contractant, assegurat i beneficiari, excepte en el cas de defunció; o bé un compte individual d'estalvi a llarg termini, que té una sèrie de particularitats. El pla s'extingeix en el moment en què el contribuent efectui qualsevol disposició o se superi el límit de 5.000 euros anuals que preveu la Llei. En aquests casos se sotmetran a gravamen els rendiments del capital mobiliari que s'hagin produïts i s'establirà l'obligació de retenció per part de l'entitat gestora.

### 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>26</sup>.

<sup>(26)</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 integra 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.

### 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 solament s'inclouran en aquesta categoria quan es compleixi una condició (en cas contrari, seran rendiments del capital immobiliari): que per a l'ordenació de l'activitat hi hagi com a mínim una persona que treballi amb contracte laboral a jornada completa (art. 27.2 LIRPF).

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>27</sup>.

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

### 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'artesania, agrícoles, forestals, ramaderes, pesqueres, de construcció, mineres i l'exercici de professions liberals, artístiques i esportives.

<sup>(27)</sup>Art. 29 LIRPF.

### Lectura recomanada

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

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.

#### **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 de la LIS 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>28</sup>.

(28) 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, mentre que no hi ha límit temporal en l'IS; i, d'altra banda, la reducció del 30%, amb un límit de 300.000 euros anuals com a quantia màxima sobre la qual es pot aplicar la reducció, per als rendiments irregulars (els generats en més de dos anys), que resulta aplicable en l'IRPF i no en l'IS.

A més, l'article 32.2 LIRPF preveu una reducció del rendiment net de les activitats econòmiques. Els contribuents podran reduir el rendiment net en 2.000 euros, quantitat que s'incrementarà quan aquests rendiments siguin escassos o els hagin obtingut persones amb discapacitat.

#### **La reducció del rendiment net d'activitats econòmiques**

Aquesta reducció solament s'aplica en l'estimació directa. Si s'utilitza l'estimació directa simplificada, serà incompatible amb la deducció del 5% sobre el rendiment net (art. 30.2.4t. LIRPF). Així mateix, la totalitat dels lliuraments de béns o prestacions de serveis s'ha d'efectuar a una única persona, física o jurídica, no vinculada; el conjunt de despeses deduïbles no pot excedir el 30% dels rendiments íntegres; no s'han de percebre rendiments del treball; i almenys el 70% dels ingressos han d'estar subjectes a retenció o ingrés a compte.

Si no fos aplicable aquesta reducció, els contribuents amb rendes no exemptes inferiors a 12.000 euros, incloent-hi les de la mateixa activitat econòmica, tindran dret a practicar-se una reducció de 1.620 euros anuals quan la suma de les rendes esmentades sigui igual o inferior a 8.000 euros anuals, mentre que si la suma d'aquestes rendes se situa entre 8.000,01 i 12.000 euros anuals, podran aplicar-se 1.620 euros menys el resultat de multiplicar per 0,405 la diferència entre aquestes rendes i 8.000 euros anuals. Aquesta reducció, sumada a la prevista per obtenció de rendiments del treball, no podrà excedir de 3.700 euros.

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 LIS), 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 (amb el límit de 2.000 euros). Per acabar, també és aplicable la reducció del 30% 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 desplega-

#### 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>(29)</sup> Art. 37 RIRPF.

ment 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>29</sup>.

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

Com passa amb tots els sistemes objectius de determinació de rendiments o bases impossibles, 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.

Amb l'entrada en vigor l'1 de gener de 2016, es revisa el mètode d'estimació objectiva i s'exigeixen nous requisits per a la seva aplicació, tant quantitius (reducció dels límits objectius) com qualitius (limitant les activitats que s'hi poden acollir).

### **Els requisits per a l'aplicació de l'estimació objectiva**

Quant als límits quantitius d'exclusió del mètode, es redueix el volum d'ingressos de l'any immediatament anterior (art. 31.1.3a. b LIRPF). El límit de 450.000 euros, que operava conjuntament per a totes les activitats econòmiques, es redueix a 150.000 euros anuals, excloent-hi les activitats agrícoles, ramaderes i forestals. També es redueixen els imports d'exclusió del mètode d'estimació objectiva en relació amb el volum de compres de béns i serveis: el límit de 300.000 euros, d'aplicació conjunta per a totes les activitats econòmiques, es redueix a 150.000 euros anuals (art. 31.1.3<sup>a</sup>.c LIRPF). A això s'ha de sumar la reducció de les activitats que s'han d'incloure en l'ordre ministerial que desenvolupi el mètode d'estimació objectiva per a l'any 2016, segons allò que determina la DA 36a. LIRPF (exclusió de les activitats classificades en les divisions 3, 4 i 5 de la secció primera de les tarifes de l'IAE a les quals se'ls apliqui el tipus de retenció del 1% en el període impositiu 2015), la qual cosa en limita l'aplicació a les activitats que, per la seva naturalesa, es relacionen fonamentalment amb consumidors finals.

També en aquest cas, com que no es diu res en sentit contrari, en teoria es podria aplicar la reducció del 30% de l'import del rendiment net generat durant més de dos anys o que es percebi de manera notòriament irregular en el temps.

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, 2013 i 2014 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>30</sup>.

<sup>(30)</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>31</sup>.

<sup>(31)</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>(32)</sup>Art. 31.2.2 LIRPF.

<sup>(33)</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>32</sup>.

<sup>(34)</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 comuns.

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>33</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>34</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 contribuent 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.

Així mateix, un altre supòsit d'exempció per reinversió (art. 38.3 LIRPF) és el que es refereix als guanys patrimonials que es posen de manifest per la transmissió de qualsevol element patrimonial per part d'un contribuïent de més de 65 anys, sempre que l'import obtingut per la transmissió es destini, en el termini de 6 mesos, a constituir una renda vitalícia al seu favor. La quantia màxima que es pot destinar a la constitució d'aquesta renda vitalícia es fixa en la quantitat de 240.000 euros. Si l'import reinvertit fos inferior al total del que s'ha percebut en la transmissió, només s'exclourà de tributació la part proporcional del guany patrimonial que correspongui a la quantitat reinvertida. Lògicament, l'anticipació, total o parcial, dels drets econòmics derivats de la renda vitalícia determinarà la submissió a gravamen del guany patrimonial corresponent.

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 diferència 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>35</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. No obstant això, des de 2015, se suprimeix l'article 35.2 LIRPF i amb això s'elimina l'aplicació dels coeficients de correcció monetària per al càlcul del guany patrimonial generat per la transmissió de béns immobles. Es modifica la DT 9a. LIRPF mantenint l'aplicació dels coeficients d'abatiment als guanys patrimo-

### Lectura recomanada

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

<sup>(35)</sup>Art. 35.1 LIRPF.

nials generats per la transmissió d'elements patrimonials adquirits abans de l'1 de gener de 1994, però s'estableix un límit quantitatiu conjunt de 400.000 euros de valor de transmissió.

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>36</sup>).

<sup>(36)</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.

### Normes específiques de valoració del guany o pèrdua patrimonial

Una norma específica de valoració, per exemple, és la relativa als guanys derivats de la transmissió onerosa de drets de subscripció de valors admesos a cotització. S'estableix, amb entrada en vigor l'1 de gener de 2017, que l'import obtingut per la transmissió dels drets de subscripció procedents de valors admesos a negociació es qualifica com a guany patrimonial sotmès a retenció pel transmissor en el període impositiu en què es produïx la transmissió. Es canvia així la configuració de la normativa anterior, en la qual aquest import reduïa el valor d'adquisició dels títols dels quals procedien i solament es configurava com a guany patrimonial en el cas que l'import obtingut en la seva transmissió fos superior al valor d'adquisició dels valors dels quals procedien (art. 37.1.a LIRPF). S'equipara així el tractament de valors cotitzats amb el tractament aplicable als valors no admesos a cotització a cap mercat secundari i s'evita una regla de diferiment fiscal molt difícil de controlar per l'Administració tributària.

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 contribuïent, 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 la LIS<sup>37</sup>.

<sup>(37)</sup>Art. 18 LIS.

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.

### Rendiments del treball en espècie exonerats de gravamen

En relació amb les rendes en espècie, des de 2015, es reestructuren els rendiments del treball en espècie exonerats de gravamen. Molts dels supòsits que anteriorment es consideraven no subjectes passen a ser qualificats d'autèntiques exempcions.

Així, només es considera que no hi ha rendiment del treball en espècie en els supòsits de quantitats destinades a l'actualització, capaciació o reciclatge del personal empleat, quan s'exigeixin per al desenvolupament de les activitats o les característiques dels llocs de treball, i les primes o quotes satisfetes per l'empresa en virtut de contracte d'assegurança d'accident laboral o de responsabilitat civil del treballador.

Tots els altres casos que preveia l'article 42.2 LIRPF han passat a configurar-se com a exempcions en l'article 42.3 LIRPF. S'ha aprofitat per a canviar la regulació relativa al lliurament d'accions pròpies als treballadors, de manera que només estaran exempts els lliuraments, de forma gratuïta o per un preu inferior al normal de mercat, d'accions o participacions de la mateixa empresa o d'altres empreses del grup de societats, en la part que no excedeixi, per al conjunt de les lliurades a cada treballador, de 12.000 euros anuals, sempre que l'oferta es faci en les mateixes condicions per a tots els treballadors de l'empresa, grup o subgrups d'empresa. Això evita que aquest mecanisme d'exempció s'apliqui fonamentalment com una forma de retribuir els treballadors amb rendes més altes.

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>38</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 perceptor. 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 perceptor 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>39</sup>.

D'una banda, la **renda general** està formada pels rendiments i els guanys i pèrdues patrimonials que no tinguin la consideració de renda de l'estalvi (és a dir, tant els rendiments del capital mobiliari de l'article 25.4 LIRPF derivats de

<sup>(38)</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>(39)</sup>Art. 44 a 46 LIRPF.

la propietat intel·lectual i industrial, l'arrendament de béns mobles, negocis o mines i els de la cessió del dret d'imatge; com els rendiments del capital mobiliari per la cessió de capitals a entitats vinculades amb el contribuent; i els guanys i pèrdues que no es derivin de transmissions patrimonials), com 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** està formada per determinats rendiments del capital mobiliari (per la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat; per la cessió de capitals, tret a entitats vinculades amb el contribuent; i per les operacions de capitalització i de contractes d'assegurança de vida o invalidesa), i també pels guanys i les pèrdues patrimonials que es posen de manifest en cas de transmissió d'elements patrimonials, independentment del període de permanència.

### 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 d'ambdues, i s'estenen a les regles d'integració i compensació de les rendes una vegada classificades en un o un altre tipus de renda, com també a l'existència de tipus de gravamen diferents: en el cas de la renda general, s'aplica una escala progressiva, amb un tipus marginal màxim que pot arribar a percentatges considerables, mentre que a la renda de l'estalvi se li apliquen uns tipus sensiblement inferiors, amb un tipus marginal màxim que no arriba a la meitat del de l'escala general.

En relació amb la **integració i compensació de rendes**<sup>40</sup>, la renda del període impositiu formada pels diversos components de la renda és divideix en dues parts ben diferenciades:

<sup>(40)</sup>Art. 47 LIRPF

#### 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.

Si el resultat d'aquesta segona operació és negatiu, s'haurà de compensar, en primer lloc, amb el saldo positiu dels rendiments i de les rendes imputades obtinguts en el mateix període impositiu, fins al 25% d'aquell. 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 es derivin de la transmissió d'elements patrimonials i, si escau, amb rendiments i rendes imputades, sempre amb el límit del 25% de l'import en cada exercici. En cap cas es pot efectuar aquesta compensació fora del termini de quatre anys mitjançant l'acumulació a pèrdues patrimonials d'exercicis posteriors.

#### 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.

## 2) Base imposable de l'estalvi

Pel que fa a la base imposable de l'estalvi, està 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 del capital mobiliari següents: per la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat, per la cessió de capitals, tret a entitats vinculades amb el contribuent, i per les operacions de capitalització i de contractes d'assegurança de vida o invalidesa. Si el resultat d'aquesta integració i compensació és negatiu, l'import es compensarà amb el saldo positiu dels guanys i les pèrdues patrimonials que es posin de manifest en el moment de la transmissió d'elements patrimonials, obtinguts en el mateix període impositiu, amb el límit del 25% d'aquest saldo positiu. Si després d'aquesta compensació queda saldo negatiu, l'import es compensarà en els quatre anys següents en el mateix ordre establert.

I, en segon lloc, el saldo positiu resultant d'integrar i compensar, exclusivament entre si, els guanys i les pèrdues patrimonials que es posin de manifest en el moment de la transmissió d'elements patrimonials, independentment del període de permanència. Si el resultat d'aquesta integració i compensació és negatiu, l'import es compensarà amb el saldo positiu dels rendiments anteriors del capital mobiliari, obtinguts en el mateix període impositiu, amb el límit del 25% d'aquest saldo positiu. Si després d'aquesta compensació queda saldo negatiu, l'import es compensarà en els quatre anys següents en el mateix ordre establert.

### Percentatge del límit de compensació entre els saldos

El percentatge del límit de compensació entre els saldos de tots dos components de la base imposable de l'estalvi, en els períodes impositius de 2015, 2016 i 2017, serà del 10%, el 15% i el 20%, respectivament. D'acord amb el que estableix la DA 12a LIRPF serà del 25% a partir de l'1 de gener de 2018.

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

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 dóna 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 les aportacions i contribucions a sistemes de previsió social, les aportacions i contribucions a sistemes de previsió social constituïts a favor de persones amb discapacitat, les aportacions a patrimonis protegits de les

### La compensació del saldo negatiu

La compensació, segons l'article 49 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.

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

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

persones amb discapacitat, les pensions compensatòries a favor del cònjuge i les aportacions a mutualitats de previsió social d'esportistes professionals, sense que pugui resultar negativa com a conseqüència d'aquesta disminució.<sup>42</sup>

### Límits de reducció per aportacions a sistemes de previsió social

D'acord amb el que preveu l'article 52 LIRPF, com a límit màxim conjunt en les reduccions previstes per als diversos sistemes de previsió social, s'aplicarà la menor de les quantitats següents:

- El 30% de la suma dels rendiments nets del treball i d'activitats econòmiques percebuts individualment en l'exercici.
- 8.000 euros anuals.
- A més, 5.000 euros anuals per a les primes d'assegurances col·lectives de dependència satisfetes per l'empresa.

Així mateix, els contribuents el cònjuge dels quals no obtingui rendiments nets del treball ni d'activitats econòmiques, o els obtingui en quantia inferior a 8.000 euros anuals, podran reduir a la base imposable les aportacions fetes als sistemes de previsió social dels quals sigui partícip, mutualista o titular el cònjuge esmentat, amb el límit màxim de 2.500 euros anuals.

## 2) Base liquidable de l'estalvi

La base liquidable de l'estalvi serà el resultat de disminuir la base imposable de l'estalvi amb el romanent, si n'hi havia, de la reducció per pensions compensatòries a favor del cònjuge, 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.

<b>Mínim del contribuent</b>	Més de 65 anys	5.550
	Menys de 65 anys	+1.150
	Més de 75 anys	+1.400
<b>Mínim per descendents</b>	Primer	2.400
	Segon	2.700
	Tercer	4.000
	Quart i següents	4.500
	Descendents de menys de 3 anys	+2.800
<b>Mínim per ascendents</b>	Ascendent de més de 65 anys	1.150
	Ascendent de més de 75 anys	+1.400
<b>Mínim per discapacitat del contribuent</b>	General	3.000
	Discapacitat superior al 65%	9.000
	Ajuda de terceres persones, mobilitat reduïda o discapacitat igual o superior al 65%	+3.000
<b>Mínim per discapacitat d'ascendents o descendents</b>	General	3.000
	Discapacitat superior al 65%	9.000

Ajuda de terceres persones, mobilitat reduïda o discapacitat igual o superior al 65%	+3.000
--------------------------------------------------------------------------------------	--------

### 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 es farà tenint en compte la situació existent en la data de meritació de l'impost, encara que, en el cas de mort d'un descendent que generi el dret a practicar la reducció, el mínim per descendent serà de 2.400 euros, i si es tracta de la mort d'un ascendent que generi el dret a practicar la reducció, el mínim per ascendent serà de 1.150 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.

### Escala general

Base liquidable – Fins a euros	Quota íntegra – Euros	Resta base liquidable – Fins a euros	Tipus aplicable – Percentatge
0,00	0,00	12.450,00	9,50

<b>Base liquidable</b> – <b>Fins a euros</b>	<b>Quota íntegra</b> – <b>Euros</b>	<b>Resta base liquidable</b> – <b>Fins a euros</b>	<b>Tipus aplicable</b> – <b>Percentatge</b>
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	13.800,00	15,00
34.000,00	4.182,75	26.000,00	18,50
60.000,00	8.992,75	En endavant	22,50

### 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, sense dret a l'aplicació del mínim per descendents, 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 1.980 euros anuals, i no pot resultar negativa com a conseqüència d'aquesta minoració.

A aquesta quota cal sumar, si escau, la **quota corresponent a la base liquidable de l'estalvi**, en la part que no es correspongui amb el mínim personal i familiar.<sup>46</sup>

### Lectura recomanada

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

<sup>(46)</sup>Art. 66.1 LIRPF.

### Escala de l'estalvi

<b>Base liquidable de l'estalvi</b> – <b>Fins a euros</b>	<b>Quota íntegra</b> – <b>Euros</b>	<b>Resta base liquidable de l'estalvi</b> – <b>Fins a euros</b>	<b>Tipus aplicable</b> – <b>Percentatge</b>
0,00	0,00	6.000,00	9,50
6.000,00	570,00	44.000,00	10,50
50.000,00	5.190,00	En endavant	11,50

### Persones no residents que excepcionalment tributen en l'IRPF

Tal com succeeix en la base liquidable general, la base imposable de l'estalvi d'aquelles persones no residents al territori espanyol que, amb caràcter excepcional, tributen com a contribuents de l'IRPF, es graven amb uns tipus específics, establerts en l'article 66.2 LIRPF. I això per les mateixes raons exposades abans a propòsit dels no residents a Espanya, dels quals no es pot dir que visquin al 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.

La **quota líquida estatal** és el resultat de disminuir la quota íntegra estatal en la suma de la deducció per inversió en empreses de nova creació o acabades de crear i el 50% de l'import de la resta de deduccions generals (en activitats econòmiques, per donatius, per rendes obtingudes a Ceuta o Melilla i per actuacions per a la protecció i difusió del patrimoni històric espanyol i de les ciutats, conjunts i béns declarats patrimoni mundial<sup>47</sup>).

<sup>(47)</sup>Art. 67 LIRPF.

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

#### a) Deducció per inversió en empreses de nova creació o acabades de crear

Consisteix en la deducció del 20% de les quantitats satisfetes en el període de què es tracti per la subscripció d'accions o participacions en empreses de nova creació o acabades de crear, sempre que es compleixin uns requisits determinats. La base màxima de la deducció és de 50.000 euros anuals i està formada pel valor d'adquisició de les accions o participacions subscrites.<sup>48</sup>

<sup>(48)</sup>Art. 68.1 LIRPF.

##### Requisits per a l'aplicació de la deducció

- L'entitat de la qual s'adquireixin accions o participacions haurà de tenir la forma de societat anònima, societat de responsabilitat limitada, societat anònima laboral o societat de responsabilitat limitada laboral, i no estar admesa a negociació en cap mercat organitzat. Aquest requisit s'haurà de complir durant tots els anys de tinença de l'acció o participació.
- L'entitat haurà d'exercir una activitat econòmica que disposi de mitjans personals i materials per a desenvolupar-se. En particular, la seva activitat no podrà ser la gestió d'un patrimoni mobiliari o immobiliari.
- L'import de la xifra dels fons propis de l'entitat no podrà ser superior a 400.000 euros en l'inici del període impositiu en què el contribuïent adquireixi les accions o participacions.
- El contribuïent haurà d'adquirir les accions o participacions de l'entitat en el moment en què aquesta es constitueixi o mitjançant ampliació de capital efectuada en els tres anys següents a la constitució. Les accions i participacions hauran de romandre en el seu patrimoni durant un termini superior a 3 anys i inferior a 12 anys.
- La participació directa o indirecta del contribuïent, juntament amb la que tenen en la mateixa entitat el seu cònjuge o qualsevol persona unida al contribuïent per parentiu, en línia recta o col·lateral, per consanguinitat o afinitat, fins al segon grau inclòs, no pot ser, durant cap dia dels anys naturals de tinença de la participació, superior al 40% del capital social de l'entitat o dels seus drets de vot.
- No poden ser accions o participacions en una entitat a través de la qual s'exerceixi la mateixa activitat que s'exercia anteriorment mitjançant una altra titularitat.

#### b) Deduccions en activitats econòmiques

Es preveuen dues deduccions diferents<sup>49</sup>:

<sup>(49)</sup>Art. 68.2 LIRPF.



D'una banda, l'aplicació tradicional en l'àmbit de l'IRPF dels incentius i estímuls a la inversió empresarial previstos en la normativa de l'impost de societats. És a dir, la deducció per activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica (art. 35 LIS), la deducció per inversions en produccions cinematogràfiques, sèries audiovisuals i espectacles en viu d'arts escèniques i musicals (art. 36 LIS), les deduccions per creació d'ocupació (art. 37 LIS) i la deducció per creació d'ocupació per a treballadors amb discapacitat (art. 38 LIS).

D'altra banda, precisament com a conseqüència de la supressió en l'IS de la deducció per inversió de beneficis, s'ha regulat una deducció específica en l'IRPF orientada a mantenir l'aplicació d'aquesta deducció, encara que amb algunes modificacions.

### **La deducció per inversió de beneficis**

Aquesta deducció només resultarà aplicable als contribuents que desenvolupin activitats econòmiques i compleixin els requisits per a ser considerats empreses de dimensió reduïda, les quals tindran dret a practicar la deducció en el cas que s'inverteixin rendiments nets d'activitats econòmiques del període impositiu en elements nous de l'immobilitzat material o inversions immobiliàries adscrites a activitats econòmiques.

La base de la deducció serà la quantia equivalent a la part de la base liquidable general positiva del període impositiu que correspongui als rendiments nets de l'activitat econòmica reinvertits en les condicions legals. Sobre aquesta base es calcularà l'import de la deducció, aplicant-hi el percentatge general del 5%, que es reduirà al 2,5% quan el contribuent s'hagi practicat la reducció del 20% per inici de noves activitats econòmiques (art. 32.3 LIRPF) o quan es tracti de rendes respecte de les quals s'hagi aplicat la deducció per rendes obtingudes a Ceuta o Melilla (art. 68.4 LIRPF). L'import de la deducció no podrà excedir de la suma de la quota íntegra estatal més autonòmica del període impositiu en el qual es van obtenir els rendiments nets invertits, sense perjudici de l'aplicació dels límits previstos en l'article 69 LIRPF.

### **c) Deduccions per donatius i altres aportacions**

Són aplicables les deduccions següents<sup>50</sup>:

<sup>(50)</sup>Art. 68.3 LIRPF.

D'una banda, les deduccions previstes en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge.

#### **Entitats sense finalitats lucratives i incentius fiscals al mecenatge**

Cal tenir present que la LIS ha modificat la Llei 49/2002, de 23 de desembre, i ha variat els percentatges que cal prendre en consideració: fins a 150 euros, el 50% el 2015 i el 75% a partir de 2016; la resta, el 27% el 2015 i el 30% a partir de 2016. Aquests dos últims percentatges s'elevaran fins al 32,5% (el 2015) o al 35% (a partir de 2016) quan en els dos exercicis anteriors s'hagin fet donatius, donacions o aportacions amb dret a deducció a favor d'una mateixa entitat per un import igual o superior al de l'exercici anterior.

D'altra banda, el 10% de les quantitats donades a les fundacions legalment reconegudes que retin comptes a l'òrgan del protectorat corresponent i també a les associacions declarades d'utilitat pública, no compreses en el paràgraf anterior.

I, finalment, el 20% de les quotes d'afiliació i les aportacions a partits polítics, federacions, coalicions o agrupacions d'electors. La base màxima d'aquesta deducció serà de 600 euros anuals.

#### d) Deducció per rendes obtingudes a Ceuta o Melilla

Aquesta deducció obeeix a raons ben diverses, que s'articulen per la via de bonificar, com a regla, el 50% de la part de la quota que correspongui proporcionalment a les rendes obtingudes a Ceuta o Melilla, sigui per residents en aquests territoris o per no residents<sup>51</sup>.

<sup>(51)</sup>Art. 68.4 LIRPF.

#### i) Deducció per actuacions per a la protecció i la difusió del Patrimoni Històric Espanyol i de les ciutats, conjunts i béns declarats Patrimoni Mundial

Els contribuents tindran dret a una deducció en la quota del 15% de l'import de les inversions o les despeses de determinades actuacions<sup>52</sup>.

<sup>(52)</sup>Art. 68.5 LIRPF.

##### **Actuacions que donen dret a l'aplicació de la deducció**

D'una banda, l'adquisició de béns del Patrimoni Històric Espanyol, realitzada fora del territori espanyol per a la seva introducció dins d'aquest territori, sempre que els béns siguin declarats béns d'interès cultural o estiguin inclosos en l'Inventari general de béns mobles en el termini d'un any des de la seva introducció i romanguin en territori espanyol i dins del patrimoni del titular durant almenys quatre anys. La base d'aquesta deducció serà la valoració efectuada per la Junta de qualificació, valoració i exportació de béns del patrimoni històric espanyol.

D'altra banda, la conservació, reparació, restauració, difusió i exposició dels béns de la seva propietat que siguin declarats d'interès cultural d'acord amb la normativa del patrimoni històric de l'Estat i de les comunitats autònomes, sempre que es compleixin les exigències establertes en aquesta normativa, en particular pel que fa als deures de visita i exposició pública d'aquests béns.

I, finalment, la rehabilitació d'edificis, el manteniment i la reparació de teulades i façanes, com també la millora d'infraestructures de la seva propietat situats en l'entorn que sigui objecte de protecció de les ciutats espanyoles o dels conjunts arquitectònics, arqueològics, naturals o paisatgístics i dels béns declarats Patrimoni Mundial per la UNESCO situats a Espanya.

##### **Deducció d'adquisició d'habitatge habitual**

Per als contribuents que hagin adquirit un habitatge habitual abans de l'1 de gener de 2013, cal tenir en compte el règim transitori de deducció per inversió en habitatge habitual (DT 18a. 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 previst en l'article 76.1 LIRPF.

### Escala autonòmica a Catalunya (2015)

<b>Base liquidable</b> – <b>Fins a euros</b>	<b>Quota íntegra</b> – <b>Euros</b>	<b>Resta base liquidable</b> – <b>Fins a euros</b>	<b>Tipus aplicable</b> – <b>Percentatge</b>
0,00	0,00	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,50
120.000,20	22.358,36	55.000,00	23,50
175.000,20	35.283,36	En endavant	25,50

### Escala autonòmica a Madrid (2015)

<b>Base liquidable</b> – <b>Fins a euros</b>	<b>Quota íntegra</b> – <b>Euros</b>	<b>Resta base liquidable</b> – <b>Fins a euros</b>	<b>Tipus aplicable</b> – <b>Percentatge</b>
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	5.257,20	11,20
17.707,20	1.771,56	15.300,00	13,30
33.007,20	3.806,46	20.400,00	17,90
53.407,20	7.458,06	En endavant	21,00

### Escala de l'estalvi autonòmica (2015)

<b>Base liquidable de l'estalvi</b> – <b>Fins a euros</b>	<b>Quota íntegra</b> – <b>Euros</b>	<b>Resta base liquidable de l'estalvi</b> – <b>Fins a euros</b>	<b>Tipus aplicable</b> – <b>Percentatge</b>
0,00	0,00	6.000,00	10,00
6.000,00	600,00	44.000,00	11,00
50.000,00	5.440,00	En endavant	12,00

La **quota líquida autonòmica** serà el resultat de disminuir la quota íntegra autonòmica en la suma del 50% de les deduccions generals (en activitats econòmiques, per donatius, per rendes obtingudes a Ceuta o Melilla i per actuacions per a la protecció i difusió del patrimoni històric espanyol, i de les ciutats, conjunts i béns declarats patrimoni mundial) més l'import de les deduccions autonòmiques<sup>53</sup>.

<sup>(53)</sup>Art. 77 LIRPF.

Per tant, sobre la quota íntegra autonòmica, per a calcular la quota líquida autonòmica cal deduir, d'una banda, el 50% de l'import total de les deduccions previstes en els apartats 2 a 5 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.

#### 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 al web de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària: [www.aeat.es](http://www.aeat.es).

#### Règim transitori de la deducció per adquisició d'habitatge habitual

Per als contribuents que hagin adquirit un habitatge habitual abans de l'1 de gener de 2013, cal tenir en compte el règim transitori de deducció per inversió en habitatge habitual (DT 18a. LIRPF), regulat en el tram autonòmic per l'article 78 LIRPF, d'acord amb el qual s'aplica aquest tram en la regulació estatal o bé en l'aprovada per cada comunitat autònoma.

### 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>54</sup>.

<sup>(54)</sup>Art. 103 LIRPF.

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

#### Lectura recomanada

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

a) La primera deducció obeeix a la correcció de la doble imposició que es produeix quan un contribuent per l'IRPF integra 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 efectivament a l'estranger (excepte en cas de paradisos fiscals) pels dividends obtinguts corresponents a rendes imputades prèviament al contribuent en règim de transparència fiscal internacional<sup>55</sup>.

<sup>(55)</sup>Art. 91.8 LIRPF.

c) 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.

d) L'article 81 bis LIRPF estableix la **deducció per famílies nombroses o per persones amb discapacitat a càrrec**. Es tracta d'una quàdruple deducció per família nombrosa o persones amb discapacitat a càrrec aplicable a contribuents que facin una activitat per compte propi o aliè i estiguin donats d'alta en la Seguretat Social o mutualitat alternativa:

- Per cada descendent amb discapacitat, amb dret a l'aplicació del mínim per descendents: fins a 1.200 euros anuals.
- Per cada ascendent amb discapacitat, amb dret a l'aplicació del mínim per ascendents: fins a 1.200 euros anuals.

- Per ser un ascendent, o un germà orfe de pare i mare, que formi part d'una família nombrosa: fins a 1.200 euros anuals. Deducció que s'incrementarà en un 100% en cas de famílies nombroses de categoria especial.
- Per ser un ascendent separat legalment, o sense vincle matrimonial, amb dos fills sense dret a percebre anualitats per aliments i pels quals tingui dret a la totalitat del mínim per descendents: fins a 1.200 euros anuals. També s'incrementarà en un 100% en cas de famílies nombroses de categoria especial.

Així mateix, es podran aplicar aquesta deducció els contribuents que percebin prestacions contributives i assistencials del sistema de protecció de la desocupació, pensions abonades pel règim general i els règims especials de la Seguretat Social o pel règim de classes passives de l'Estat, com també els contribuents que percebin prestacions anàlogues reconegudes als professionals no integrats en el règim especial de la Seguretat Social dels treballadors per compte propi o autònoms per les mutualitats de previsió social que actuïn com a alternativa.

L'import d'aquestes deduccions es determina de forma proporcional al nombre de mesos en què concorrin les circumstàncies determinants de la seva aplicació i tindrà com a límit, per a cada deducció, les cotitzacions i quotes totals a la Seguretat Social i les mutualitats meritades en el període impositiu, computades pels seus imports íntegres. En configurar-se com a impostos negatius, es poden sol·licitar de forma anticipada.

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>56</sup>.

<sup>(56)</sup>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>57</sup>.

(57) 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>58</sup>.

(58) 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.

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>59</sup>).

#### 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 en el període impositiu o en el termini dels deu períodes impositius anteriors, 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 més alt dels següents: el comprovat per l'administració als efectes d'altres tributs o el preu, contraprestació o valor de l'adquisició.

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>60</sup>.

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

#### 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.

<sup>(59)</sup>Art. 85 LIRPF.

<sup>(60)</sup>Art. 86 a 90 LIRPF.

<sup>(61)</sup>Art. 91 LIRPF.



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>61</sup>.

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>62</sup>.

<sup>(62)</sup>Art. 92 LIRPF.

5) El cinquè dels règims especials és el que fa referència als **treballadors desplaçats a territori espanyol**. De conformitat amb aquest règim, qui adquireixi la residència fiscal espanyola com a conseqüència del desplaçament a territori espanyol per motius de treball pot optar per tributar per l'IRNR i mantenir la condició de contribuent per l'IRPF, en el període de canvi de residència i durant els cinc anys següents, sempre que es compleixin uns requisits determinats<sup>63</sup>.

<sup>(63)</sup>Art. 93 LIRPF i 113 a 120 RIRPF.

### Determinació del deute tributari

La base imposable es determinarà d'acord amb les regles de l'IRNR per a les rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent, amb certes especialitats:

- No seran aplicables (al marge de les normes sobre contribuents, residència, individualització de rendes, responsables, representants i domicili) les exempcions previstes en la normativa de l'IRNR.
- Els rendiments del treball percebuts pel contribuent s'entendran, en tot cas, obtinguts en territori espanyol.
- Es gravaran acumuladament les rendes obtingudes durant tot l'any, sense que sigui possible cap compensació entre elles.

Pel que fa als tipus de gravamen, se separaran les rendes qualificables com d'estalvi (dividends i altres rendiments derivats de la participació en els fons propis d'una entitat, interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a terceres persones de capitals propis i guanys patrimonials que es posin de manifest en ocasió de transmissions d'elements patrimonials) de la resta dels rendiments.

Les rendes de l'estalvi es gravaran amb la mateixa escala prevista per a aquest tipus de rendes en el mateix IRPF, mentre que les altres rendes se sotmetran a gravamen d'acord amb l'escala següent: fins a 600.000 euros, al 24%; a partir de 600.000 euros, al 47% (el 45% a partir de 2016).

6) Així mateix, es regula el règim especial de les **institucions d'inversió col·lectiva** que recull la LIRPF en termes molt semblats als de la LIS. 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>64</sup>.

<sup>(64)</sup>Art. 94 i 95 LIRPF.

7) Finalment, s'estableix el règim dels **guanys patrimonials per canvi de residència**. Es tracta d'una mena d'impost de sortida, que s'aplicarà en els casos de trasllats de residència fiscal de persones que siguin titulars de participacions significatives en entitats.

## Característiques principals del règim especial

Es configura a través del gravamen dels guanys patrimonials determinats per les diferències positives entre el valor de mercat de les accions o participacions en qualsevol tipus d'entitat, incloent-hi institucions d'inversió col·lectiva, i el valor d'adquisició, quan un contribuïent perdi la seva residència fiscal a Espanya. Aquests guanys formaran part de la renda de l'estalvi i s'imputaran a l'últim període impositiu que s'hagi de declarar per IRPF, i es practicarà, si escau, autoliquidació complementària, sense sanció ni interessos de demora ni cap recàrrec. En el cas que l'obligat tributari adquirís de nou la condició de contribuïent sense haver transmès la titularitat de les accions o participacions podrà sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació a fi d'obtenir la devolució de les quantitats ingressades. Els interessos de demora es comptaran des de la data en què s'hagi fet l'ingrés fins al dia en què s'ordeni el pagament de la devolució.

## 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 contribuïent**, 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 (alhora 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 contribuïents que obtinguin exclusivament les rendes següents:

a) Rendiments de treball, amb el límit de 22.000 euros bruts anuals. Aquest límit es redueix a 12.000 euros en quatre casos: si el contribuïent 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 contribuïents 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 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 ingrés 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.

<sup>(65)</sup>Art. 104 LIRPF.

#### Lectura recomanada

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

#### Lectura recomanada

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

#### 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 RIRPF.

En tot cas, estan obligats a declarar els contribuents 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 contribuents 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 contribuents 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 contribuents 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>65</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 contribuents que exerceixin activitats professionals en el mateix règim d'estimació directa normal.

## 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>66</sup>. A més, l'IS també és un impost **objectiu i periòdic**.

<sup>(66)</sup>Art. 1 LIS.

L'**objecte** de l'IS és la renda obtinguda per societats i altres entitats. La LIS 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>67</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>(67)</sup>Art. 4.1 LIS.

La regulació general de l'impost es troba en **la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost de societats**, que substitueix el RD Legislatiu 4/2004, de 5 de març, que aprovava el text refós de l'anterior LIS.

#### Altres normes

El desplegament reglamentari de la LIS el duu a terme l'RD 634/2015 de 10 de juliol, pel qual s'aprova el reglament de l'impost de societats.

Cal tenir en compte que el legislador ha deixat fora de la LIS 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>68</sup> de l'IS.

<sup>(68)</sup>Art. 4.1 LIS.

S'incorpora a la LIS el **concepte d'activitat econòmica** en termes similars als de la LIRPF: l'ordenació per compte propi dels mitjans de producció i dels recursos humans o d'un dels dos amb la finalitat d'intervenir en la producció o la distribució de béns o serveis. En el cas d'arrendament d'immobles cal

<sup>(69)</sup>Art. 5.1 LIS.

que hi hagi una persona empleada amb contracte laboral i jornada completa. Per al supòsit d'entitats que formen part d'un grup de societats, el concepte d'activitat econòmica s'ha de determinar tenint en compte totes les que en formin part<sup>69</sup>.

### Les entitats patrimonials

L'article 5.2 LIS estableix que per entitat patrimonial –i que, per tant, no duu a terme una activitat econòmica–, s'entendrà aquella activitat en la qual més de la meitat de l'actiu estigui constituït per valors o no estigui adscrit a una activitat econòmica. Per a calcular la meitat d'actius no adscrits, s'ha establert el criteri de mesurar-los en els balanços trimestrals de cada exercici per a extreure'n el valor mitjà. En aquest precepte legal també s'esmenten els supòsits en els quals determinats valors no es computen a l'efecte de considerar una entitat patrimonial.

En relació amb la delimitació negativa del fet imposable, els articles 21 i 22 LIS preveuen dues **exempcions objectives**: d'una banda, l'exempció per evitar la doble imposició sobre dividends i rendes derivades de la transmissió de valors representatius dels fons propis d'entitats residents i no residents en territori espanyol; i, d'altra banda, l'exempció de les rendes obtingudes a l'estranger per mitjà d'un establiment permanent.

#### Exempcions subjectives

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 la LIS.

### Règim de les exempcions per a eliminar la doble imposició

S'estableix un règim d'exempció general per a la renda derivada de participacions significatives, aplicable tant en l'àmbit intern com internacional. L'article 21.1 LIS exigeix com a requisit que el percentatge de participació, directa o indirecta, en el capital o en els fons propis de l'entitat, ha de ser, almenys, del 5% o bé que el valor d'adquisició de la participació sigui superior a 20 milions d'euros. La participació corresponent s'haurà de posseir de manera ininterrompuda durant l'any anterior al dia en què sigui exigible el benefici que es distribueixi o, si no n'hi hagués, s'haurà de mantenir posteriorment durant el temps necessari per a completar aquest termini.

En el cas que l'entitat participada obtingui dividends, participacions en beneficis o rendes derivades de la transmissió de valors representatius del capital o dels fons propis d'entitats en més del 70% dels ingressos, l'aplicació d'aquesta exempció respecte d'aquestes rendes requerirà que el contribuïent tingui una participació indirecta en aquestes entitats i que compleixi els requisits assenyalats, tret que acrediti que s'han integrat a la base imposable de l'entitat participada sense tenir dret a l'aplicació d'un règim d'exempció o de deducció per doble imposició.

Adicionalment, en el cas de participacions en el capital o en els fons propis d'entitats no residents en territori espanyol, cal que l'entitat participada hagi estat subjecta i no exempta per un impost estranger de naturalesa idèntica o anàloga a l'IS espanyol a un tipus nominal de, almenys, el 10% en l'exercici en què s'hagin obtingut els beneficis que es reparteixen o en els quals es participa. S'entén que aquest requisit es compleix en el supòsit de països amb els quals s'hagi subscrit un conveni per a evitar la doble imposició internacional.

En l'article 21.3 LIS s'estableix l'exempció de les rendes positives obtingudes en la transmissió de la participació en una entitat, quan es compleixin els requisits ja esmentats de l'article 21.1 LIS. A més, cal tenir en compte que l'exempció regulada en l'article 21 LIS no resultarà aplicable quan l'entitat participada sigui resident en un país o territori qualificat com a paradís fiscal, tret que resideixi en un estat membre de la UE i el contribuïent acrediti que la seva constitució i operativa responen a motius econòmics vàlids i que duu a terme activitats econòmiques.

D'altra banda, s'estableix l'exempció de les rendes obtingudes a l'estranger a través d'un establiment permanent (art. 22 LIS). Estaran exemptes les rendes positives obtingudes a l'estranger per mitjà d'un establiment permanent situat fora del territori espanyol quan aquest hagi estat subjecte i no exempt a un impost de naturalesa idèntica o anàloga a l'IS espanyol amb un tipus nominal de, almenys, un 10%. No obstant això, no s'integraran a la base imposable les rendes negatives obtingudes a l'estranger per mitjà d'un establiment permanent, tret en el cas de transmissió o cessament de l'activitat. I, finalment, cal assenyalar que estaran exemptes, igualment, les rendes positives derivades de la trans-

missió d'un establiment permanent respecte del qual es compleixi el requisit de tributació esmentat.

### 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>70</sup>. Quant a això, són particularment importants els nombrosos convenis per a evitar la doble imposició sobre la renda que té subscrits Espanya.

<sup>(70)</sup>Art. 2 i 3 LIS.

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>71</sup>.

<sup>(71)</sup>Art. 7.2 i 8 LIS.

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 LIS 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 118 LIS (índex d'entitats) i l'article 17 RGGIT (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>72</sup>.

<sup>(72)</sup>Art. 27 i 28 LIS.

### 2.4. Subjecte passiu

Són **subjectes passius** de l'IS les persones jurídiques, excloent-hi les societats civils que no tinguin objecte mercantil<sup>73</sup>.

<sup>(73)</sup>Art. 7 LIS.

A més, es consideren subjectes passius de l'IS una sèrie d'entitats, la majoria de les quals es caracteritzen perquè tenen un patrimoni unificat per la seva dedicació a una finalitat concreta.

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

- Les societats agràries de transformació.
- Els fons d'inversió.
- Les unions temporals d'empreses.
- Els fons de capital-risc.
- Els fons de pensions.
- Els fons de regulació del mercat hipotecari.
- Els fons de titulització.
- Els fons de garantia d'inversions.
- Les comunitats titulars de muntanyes veïnals en mà comuna.
- Els fons d'actius bancaris

**Societats civils amb objecte mercantil**

S'incorporen com a subjecte passiu de l'impost les societats civils que tenen objecte mercantil, amb efectes a partir de l'1 de gener de 2016 (art. 7 i DT 34a. LIS). Aquestes societats tributaven anteriorment com a contribuents de l'IRPF per mitjà del règim d'atribució de rendes, que serà aplicable ara únicament a les societats civils que no tinguin objecte mercantil.

<sup>(74)</sup>Art. 9 LIS

La LIS recull una enumeració d'entitats **totalment exemptes** de l'IS<sup>74</sup>, i també una sèrie d'entitats que es beneficien d'exempcions segons la naturalesa de la renda obtinguda: són les entitats **parcialment exemptes**, la regulació de les quals es recull en el capítol XIV del títol VII de la LIS.

**Les exempcions subjectives**

Estan totalment exemptes de l'IS l'Estat, les comunitats autònomes i les entitats locals. També es declaren exemptes els organismes autònoms de l'Estat i les entitats de dret públic de caràcter anàleg de les comunitats autònomes i de les entitats locals. Així mateix, estan totalment exemptes de l'IS una sèrie d'organismes públics, com el Banc d'Espanya, el Fons de garantia de dipòsits d'entitats de crèdit i els Fons de garantia d'inversions, o bé les entitats gestores i els serveis comuns de la Seguretat Social, entre altres organismes i ens públics.

D'altra banda, estan parcialment exemptes de l'IS, en els termes previstos en el títol II de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, les entitats i institucions sense ànim de lucre a les quals els sigui d'aplicació aquest títol.

També estan parcialment exemptes de l'IS, en els termes previstos en el capítol XIV del títol VII de la LIS, les entitats i institucions sense ànim de lucre no incloses a l'apartat anterior, com també una sèrie d'ens, com, per exemple, les unions, federacions i confederacions de cooperatives, els col·legis professionals, les associacions empresarials, les cambres oficials, els sindicats de treballadors o els partits polítics.

**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 de capital 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 prudents 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 la LIS, la base imposable es calcula a partir del resultat comptable, corregit en la mesura que ho exigeix la mateixa LIS<sup>75</sup>.

(75) Art. 10.3 LIS.

Per tant, sobre el resultat comptable s'apliquen una sèrie de correccions imposades per la LIS 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 de la LIS 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 dividends 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.** Quan la base imposable es determini a través del mètode d'estimació indirecta, les cessions de béns i drets i les prestacions de serveis, en diferents modalitats, es presumiran retribuïdes pel seu valor de mercat. 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<sup>76</sup>.

(76) Art. 123 LIS.

**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 íntegrament meritat<sup>77</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.

(77) Art. 19.3 LIS.

**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>78</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 dife-

(78) Art. 121 LIS.

rent 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.

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

La LIS 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 la LIS 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>79</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>(79)</sup>Art. 12 LIS i 3 a 7 RIS.

Els sistemes que s'utilitzen més sovint per a determinar l'amortització amb finalitats fiscals són, d'una banda, el que es basa en la **taula d'amortització** establerta en la LIS (arts. 12.1.a LIS i 4 RIS). Aquesta taula d'amortització de la LIS recull diversos tipus d'elements i fixa 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 el seu import decreixi progressivament (arts. 12.1.b LIS i 5 RIS). I, finalment, el

**mètode dels nombres dígit.** La suma de dígit es determina segons el període d'amortització establert en la taula d'amortització (arts. 12.1.c LIS i 6 RIS). Queden fora d'aquests mètodes, segons la LIS, els edificis, mobiliari i estris.

Així mateix, la LIS també considera efectiva l'amortització si el contribuent 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 12.1.d LIS i 7 RIS.

Finalment, cal assenyalar que una excepció a la regla general de l'existència d'efectivitat de la depreciació són els supòsits en què l'article 12.3 LIS concedeix el benefici fiscal de **llibertat d'amortització**.

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

- Els elements de l'immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries de les societats anònimes laborals i de les societats limitades laborals adscrits a la realització de les seves activitats, que s'hagin adquirit durant els cinc primers anys a partir de la data de la seva qualificació com a tals.
- Els elements de l'immobilitzat material i intangible, excloent-hi els edificis, adscrits a les activitats de recerca i desenvolupament. Els edificis es poden amortitzar de forma lineal durant un període de 10 anys, en la part que es trobin adscrits a les activitats de recerca i desenvolupament.
- Les despeses de recerca i desenvolupament activades com a immobilitzat intangible, excloent-hi les amortitzacions dels elements que gaudeixin de llibertat d'amortització.
- Els elements de l'immobilitzat material o intangible de les entitats que tinguin la qualificació d'explotacions associatives prioritàries, adquirits durant els cinc primers anys a partir de la data del seu reconeixement com a explotació prioritària.
- Els elements nous de l'immobilitzat material, el valor unitari dels quals no excedeixi de 300 euros, fins al límit de 25.000 euros en el període impositiu. Si el període impositiu té una durada inferior a un any, el límit assenyalat serà el resultat de multiplicar 25.000 euros per la proporció existent entre la durada del període impositiu respecte de l'any.

**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**

Pel que fa a l'arrendament financer, la LIS preveu que, 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.

Així mateix, el règim especial dels contractes d'arrendament financer, 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. Si es tracta d'entitats de dimensió reduïda, es prendrà el doble del coeficient d'amortització lineal segons les taules d'amortització multiplicat per 1,5 (art. 106 LIS).

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 poden ser degudes als supòsits següents:**

a) **Correccions de valor** (art. 13 LIS). S'estableix la no deduïbilitat de la deterioració corresponent a la pràctica totalitat dels actius, tret de les existències i dels crèdits i les partides que s'han de cobrar. S'afegeix la no deduïbilitat e les pèrdues per deterioració dels valors representatius de deute, com també de l'immobilitzat material, inversions immobiliàries i immobilitzat intangible, incloent-hi el fons de comerç, ja que la imputació com a despesa a la base imposable ja es fa de manera sistemàtica mitjançant l'amortització o una regla especial d'imputació de la despesa quan aquesta amortització no existeix.

Destaca, entre aquestes provisions que reflecteixen correccions de valor, la **provisió per insolvències** de clients i altres deutors, sempre que es compleixin determinats requisits, com, per exemple, que hagi transcorregut un termini de 6 mesos des del venciment de l'obligació; o bé que el deutor estigui declarat en situació de concurs; o bé que el deutor estigui processat pel delictes d'alçament de béns; o bé que les obligacions hagin estat reclamades judicialment o siguin objecte d'un litigi judicial o procediment arbitral de la solució del qual en depengui el cobrament.

b) **Provisions per a riscos i despeses futures** (art. 14.3 LIS). Pel que fa a aquestes provisions per a situacions de riscos i despeses futures, la LIS manté un criteri restrictiu, de manera que només són deduïbles fiscalment les provisions que recull la mateixa LIS i en les condicions que s'estableixen. Així, no són deduïbles, entre altres, les despeses següents: les derivades d'obligacions implícites o tàcites; les relatives als costos de compliment de contractes que excedeixin els beneficis econòmics que se n'esperen rebre; o bé els relatius al risc de devolucions de vendes.

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 la LIS. 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. 14.1 LIS.

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 i les fundacions bancàries destinin al finançament d'obres beneficisocials (art. 24 LIS).
- Les quantitats utilitzades amb finalitats de mecenatge i patrocini d'activitats artístiques i culturals. La deducció d'aquestes quantitats serà incompatible, per 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, la LIS 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>.

(81) Art. 15 LIS.

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

**a) Les retribucions als fons propis**, dins de les quals cal incloure 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 evident: es tracta de supòsits d'aplicació del benefici i no de despeses per a obtenir-lo.

**b) Els derivats de comptabilitzar l'IS**, que tampoc no seran un ingrés. En canvi, els impostos semblants a l'IS que s'hagin pagat a l'estranger es poden deduir (art. 31 LIS), per la qual cosa s'han d'integrar a la base imposable. La resta de tributs abonats per la societat com a subjecte passiu també es poden deduir.

**c) Les multes, les sancions administratives i penals i els recàrrecs tributaris**. Atès que no diu res dels interessos de demora, cal entendre que són deduïbles.

**d) Les pèrdues del joc.**

**e) Els donatius i les liberalitats**. No obstant això, són deduïbles les despeses per atencions a clients o proveïdors, les quals, d'acord amb els usos i costums, s'efectuïn pel que fa al personal de l'empresa, les que es facin per a promocionar, directament o indirectament, la venda de béns i la prestació de serveis, com també les que es trobin correlacionades amb els ingressos. Ara bé, les despeses per atencions a clients o proveïdors seran deduïbles amb el límit del 1% de l'import net de la xifra de negocis del període impositiu.

**f) Les despeses d'actuacions contràries a l'ordenament jurídic.**

**g) Les despeses relacionades amb paradisos fiscals**. Es tracta de les despeses de serveis corresponents a operacions realitzades, directament o indirectament, amb persones o entitats residents a països o territoris qualificats de paradisos fiscals, o que es paguin per mitjà de persones o entitats que hi resideixin, tret que el contribuent demostrï que la despesa informada respon a una operació o transacció realitzada efectivament.

**h) Determinats despeses financeres derivades de deutes amb entitats del grup.**

**i) Certes despeses derivades de l'extinció de la relació laboral o mercantil**. Són les despeses que excedeixin, per a cada perceptor, de l'import d'1.000.000 euros, o en cas que sigui superior, de l'import que estigui exempt per aplicació del que estableix l'article 7.i LIRPE, encara que se satisfacin en diversos períodes impositius, derivades 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 d'ambdues coses.

**j) Algunes despeses relacionades amb persones o entitats vinculades**. Es tracta de les despeses corresponents a operacions realitzades amb persones o entitats vinculades que, com a conseqüència d'una qualificació fiscal diferent en aquestes, no generin ingrés o generin un ingrés exempt o sotmès a un tipus de gravamen nominal inferior al 10%.

**f) Limitació en la deduïbilitat de les despeses financeres**. Les despeses financeres netes seran deduïbles amb el límit del 30% del benefici operatiu de l'exercici. A aquest efecte, s'entendrà per despeses financeres netes l'excés de despeses financeres respecte dels ingressos derivats de la cessió a terceres persones de capitals propis reportats en el període impositiu, excloent-hi les despeses a què es refereixen les lletres g, h i j de l'article 15 LIS (les despeses relacionades amb paradisos fiscals, determinats despeses financeres derivades de deutes amb entitats del grup i algunes despeses relacionades amb persones o entitats vinculades<sup>82</sup>).

(82) Art. 16 LIS.

### **El benefici operatiu**

El benefici operatiu es determinarà a partir del resultat d'exploració 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, la deterioració i el 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 les quals 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, tret que aquestes participacions hagin estat adquirides amb deutes les despeses financeres dels quals no resultin deduïbles per aplicació de l'article 15. h LIS.

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

### **Les despeses financeres no deduïbles**

Les despeses financeres netes que no hagin estat objecte de deducció es podran deduir en els períodes impositius següents, conjuntament amb les del període impositiu corresponent, i amb el límit del 30% del benefici operatiu de l'exercici.

Si les despeses financeres netes del període impositiu no assoleixen el límit del 30%, la diferència entre el límit esmentat i les despeses financeres netes del període impositiu s'addicionarà al límit de la deducció de despeses financeres netes en els períodes impositius que conculguin en els 5 anys immediats i successius, fins que se'n dedueixi la 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.

### **b) Alteracions patrimonials**

Les regles comptables de valoració són les que en principi accepta la LIS<sup>83</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.

(83) Art. 17.1 LIS.

No obstant això, hi ha supòsits en els quals la normativa de l'IS se separa de la regla general i recorre al **valor normal de mercat** per 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 comptes d'aquest, la LIS pren el valor normal de mercat. Aquest valor és determinant, ja sigui per a calcular la renda o pels efectes futurs de l'impost pel que fa als elements patrimonials afectats<sup>84</sup>.

(84) Art. 17.4 LIS.

#### **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, la LIS 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, la LIS 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 la LIS 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 minusvàlua 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, la LIS 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 18.1 LIS 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 18.2 LIS 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.

Per a la determinació del valor de mercat, l'article 18.4 LIS estableix l'aplicació d'una sèrie de mètodes descrits en la norma (mètode del preu lliure comparable, mètode del cost incrementat, mètode del preu de revenda, mètode de la distribució del resultat i mètode del marge net operacional). Ara bé, quan no sigui possible aplicar aquests mètodes, es podran utilitzar altres mètodes i tècniques de valoració generalment acceptats que respectin el principi de lliure competència.

Així mateix, cal tenir en compte que, segons l'article 18.9 LIS, els contribuents podran sol·licitar a l'Administració tributària que determini la valoració de les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades abans que es duguin a terme. Aquesta sol·licitud s'ha d'acompanyar d'una proposta que es fonamentarà en el principi de lliure competència. L'acord de valoració produirà efectes respecte de les operacions fetes després de la data d'aprovació i tindrà validesa durant els períodes impositius que es concretin en el mateix acord, sense que pugui excedir dels 4 períodes impositius següents al de la data en què s'aprovi.
- Operacions realitzades en paradisos fiscals.** L'article 19.2 LIS 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.
- 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, l'article 19.1 LIS 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.

Si el subjecte passiu ho sol·licita, es permet l'ajornament del pagament del deute tributari posat de manifest en integrar a la base imposable la diferència entre el valor de mercat i el valor comptable en els elements patrimonials propietat d'una entitat resident que traslladi la seva residència fora del territori espanyol o d'un establiment permanent situat en territori espanyol que es transfereixin a l'estranger. En tots dos casos s'exigeix que la transferència s'hagi fet a un altre Estat membre de la Unió Europea.

#### Validesa de l'acord de valoració

Es podrà determinar que els seus efectes abastin les operacions de períodes impositius anteriors sempre que no hagi prescrit el dret de l'Administració a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna ni hi hagi liquidació ferma que recaigui sobre les operacions objecte de sol·licitud.

## 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<sup>85</sup>.

<sup>(85)</sup>Art. 11.1. LIS.

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

La LIS 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>86</sup>.

<sup>(86)</sup>Art. 11.2 LIS i 1 i 2 RIS.

Si es tracta d'**operacions a terminis o amb preu ajornat**, les rendes s'entenen obtingudes a mesura que siguin exigibles els corresponents cobraments, amb independència de la comptabilització, sempre que el subjecte passiu no opti pel criteri de la meritació<sup>87</sup>.

<sup>(87)</sup>Art. 11.4 LIS.

#### **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. 11.6 LIS).
- b) Les adquisicions lucratives s'imputen en el període impositiu en què es va dur a terme l'operació (art. 17.5 LIS).
- 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. 121.5 LIS).
- d) Quan s'eliminin provisions, per no haver-se aplicat a la seva finalitat, sense abonament a un compte d'ingressos de l'exercici, l'import s'integrarà a la base imposable de l'entitat que les hagi dotat, en la mesura que aquesta dotació s'hagi considerat despesa deduïble (art. 11.7 LIS).

## **6) Reduccions de la base imposable**

S'estableixen **quatre tipus de reduccions** a la base imposable: la reducció de les rendes procedents de determinats actius intangibles, l'obra beneficosocial de les caixes d'estalvi i les fundacions bancàries, la reserva de capitalització i la compensació de bases imposables negatives.

#### **Les rendes procedents de determinats actius intangibles i l'obra beneficosocial de les caixes d'estalvi i fundacions bancàries**

D'acord amb l'article 23 LIS, les rendes procedents de la cessió del dret d'ús o d'explotació, o de la transmissió, de patents, dibuixos o models, plànols, fórmules o procediments secrets, de drets sobre informacions relatives a experiències industrials, comercials o científiques, s'integraran a la base imposable en un 40% del seu import.

Perquè es pugui aplicar aquesta reducció, cal que l'entitat cedent hagi creat els actius objecte de cessió, almenys, en un 25% del seu cost i que el cessionari utilitzi els drets d'ús o d'explotació en el desenvolupament d'una activitat econòmica i que els resultats d'aquesta utilització no es materialitzin en el lliurament de béns o la prestació de serveis

pel cessionari que generin despeses fiscalment deduïbles a l'entitat cedent, sempre que, en aquest últim cas, aquesta entitat estigui vinculada amb el cessionari.

D'altra banda, l'article 24 LIS estableix que seran deduïbles fiscalment les quantitats que les caixes d'estalvi i les fundacions bancàries destinin dels seus resultats al finançament d'obres beneficisocials, de conformitat amb les normes per les quals es regeixen. Les quantitats assignades a l'obra beneficisocial s'hauran d'aplicar, almenys, en un 50%, en el mateix període impositiu al qual correspongui l'assignació, o en l'immediatament següent, a fer les inversions adscrites o a sufragar despeses de sosteniment de les institucions o els establiments que hi estiguin acollits.

La **reserva de capitalització** consisteix en la no tributació d'aquella part del benefici que es destini a la constitució d'una reserva indisponible, sense que s'estableixi cap requisit d'inversió d'aquesta reserva en cap tipus concret d'actiu<sup>88</sup>.

<sup>(88)</sup>Art. 25 LIS.

Els contribuents que tributin al tipus de gravamen del 25%, les entitats de nova creació i les entitats que tributen al 30%, tindran dret a una **reducció de la base imposable** del 10% de l'import de l'increment dels seus fons propis, sempre que es compleixin els requisits següents:

- Que l'import de l'increment dels fons propis de l'entitat es mantingui durant un termini de 5 anys des del tancament del període impositiu al que correspongui aquesta reducció, tret de l'existència de pèrdues comptables en l'entitat.
- Que es doti una reserva per l'import de la reducció, que haurà de figurar en el balanç amb absoluta separació i títol apropiat i serà indisponible durant el termini previst a l'apartat anterior.

#### **L'aplicació de la reducció**

El dret a la reducció no podrà superar l'import del 10% de la base imposable positiva del període impositiu anterior a aquesta reducció, a la integració a què es refereix l'apartat 12 de l'article 11 LIS (dotacions per deterioració dels crèdits o altres actius derivades de les possibles insolvències de determinats deutors) i a la compensació de bases imposables negatives.

En cas que la base imposable sigui insuficient per a aplicar la reducció, les quantitats pendents podran ser objecte d'aplicació en els períodes impositius que finalitzin en els 2 anys immediats i successius al tancament del període impositiu en què s'hagi generat el dret a la reducció, conjuntament amb la reducció que pugui correspondre, si escau, per aplicació d'aquesta reducció en el període impositiu corresponent i amb el límit previst indicat.

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

Una vegada aplicades les reduccions anteriors, si la base imposable és positiva, es pot **compensar amb les bases imposables negatives** d'exercicis anteriors. Si la base resulta negativa, es pot compensar amb les rendes positives de períodes impositius futurs sense cap límit temporal<sup>89</sup>.

<sup>(89)</sup>Art. 26 LIS.

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

S'estableix una **limitació** quantitativa en el 70% de la base imposable prèvia a la compensació i s'admet, en tot cas, un import mínim d'1 milió d'euros.

#### El límit de compensació de bases imposables negatives

El límit esmentat del 70% no és aplicable a entitats de nova creació en els tres primers períodes impositius en què es genera una base imposable positiva prèvia a la compensació.

La limitació a la compensació no és aplicable a l'import de les rendes corresponents a quitanacions o esperes que siguin conseqüència d'un acord amb els creditors del contribuent.

El límit no s'aplicarà al període impositiu en què es produeixi l'extinció de l'entitat, tret que aquesta sigui conseqüència d'una operació de reestructuració en la qual resulti aplicable el règim fiscal especial establert en el capítol VII del títol VII de la LIS.

Aquest límit del 70% no és aplicable a l'exercici de 2015 (DT 21a. LIS), mentre que en l'exercici de 2016 el límit serà del 60% (DT 36a. LIS).

Finalment, cal tenir en compte que el dret de l'Administració per a comprovar o investigar les bases imposables negatives pendents de compensació **prescriurà al cap de 10 anys** comptadors des de l'endemà del dia que finalitzi el termini establert per a presentar la declaració o autoliquidació corresponent al període impositiu en què es va generar el dret a la compensació.

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

S'estableix el **tipus de gravamen** general en el 25%. No obstant això, en el cas d'entitats de nova creació, el tipus de gravamen es fixa en el 15% per al primer període impositiu en què obtenen una base imposable positiva i el següent, sense que aquest tipus reduït es pugui aplicar a les entitats patrimonials<sup>90</sup>.

<sup>(90)</sup>Art. 29 LIS.

#### Tipus de gravamen el 2015

Per a l'any 2015, s'estableix el tipus de gravamen general en el 28%.

#### Tipus específics de gravamen

Tributen al 0% els fons de pensions regulats en el text refós de la Llei de regulació dels plans i fons de pensions.

Tributen al 1% les societats d'inversió de capital variable, els fons d'inversió de caràcter financer, les societats d'inversió immobiliària, els fons d'inversió immobiliària i el fons de regulació del mercat hipotecari.

Tributen al 10% les entitats a les quals sigui aplicable el règim fiscal establert en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge.

Tributen al 20% les societats cooperatives protegides fiscalment, tret pel que fa als resultats extracooperatius, que tributen al 25%.

Tributen al 30% les cooperatives de crèdit i les caixes rurals pel que fa als resultats extracooperatius, mentre que la resta tributa al 25%.

Tributen al 30% les entitats de crèdit i les entitats que es dediquen a l'exploració, recerca i explotació de jaciments i emmagatzematges subterranis d'hidrocarburs.

Tributen al tipus de gravamen especial que resulti de l'establert en el Règim econòmic i fiscal de Canàries les entitats de la Zona Especial Canària.

El resultat d'aplicar el tipus de gravamen sobre la base imposable és la **quota íntegra**<sup>91</sup>.

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

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 evitar la doble imposició internacional; i en altres casos es tracta d'articular incentius fiscals per mitjà de bonificacions i deduccions de la quota íntegra.

### 1) Deduccions per evitar la 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>92</sup>.

<sup>(92)</sup>Art. 31 LIS.

#### **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 LIS.

En un sentit similar, s'estableix un mecanisme per a evitar la doble imposició internacional relativa a dividendes i participacions en beneficis<sup>93</sup>.

<sup>(93)</sup>Art. 32 LIS.

Cal tenir en compte que les quantitats no deduïdes per insuficiència de quota íntegra es podran deduir en els períodes impositius següents. Així mateix, el dret de l'Administració de comprovar les deduccions per doble imposició pendents d'aplicar prescriurà a cap de 10 anys comptadors des de l'endemà del dia que finalitzi el termini establert per a presentar la declaració o autoliquidació corresponent al període impositiu en què es va generar el dret a l'aplicació.

### 2) Bonificacions

S'estableix una bonificació del 50% per la part de la quota íntegra que correspongui a les rendes obtingudes a Ceuta o Melilla per entitats que operin efectivament i materialment en aquests territoris<sup>94</sup>.

<sup>(94)</sup>Art. 33 LIS.

Així mateix, hi ha una bonificació del 99% per la part de la quota íntegra que correspongui a les rendes derivades de la prestació de serveis públics locals, tret quan s'explotin pel sistema d'empresa mixta o de capital íntegrament privat<sup>95</sup>.

(95) Art. 34 LIS.

### 3) Deduccions per a incentivar la realització 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.** Es pot deduir el 25% de les despeses efectuades en el període impositiu pel concepte de recerca i desenvolupament; el 8% de les inversions en elements d'immobilitzat material i intangible, excloent-hi els edificis i terrenys, sempre que estiguin adscrits exclusivament a les activitats de recerca i desenvolupament; i el 12% de les despeses efectuades en el període impositiu pel concepte d'innovació tecnològica<sup>96</sup>.

(96) Art. 35 LIS.

**b) Inversions en produccions cinematogràfiques, sèries audiovisuals i espectacles en viu d'arts escèniques i musicals.** Les inversions en produccions espanyoles de llargmetratges cinematogràfics i de sèries audiovisuals de ficció, animació o documental, es poden deduir el 20% del primer milió de base de la deducció i el 18% sobre l'excés d'aquest import. Els productors que s'encarreguin de l'execució d'una producció estrangera de llargmetratges cinematogràfics o d'obres audiovisuals tenen dret a una deducció del 15% de les despeses realitzades en territori espanyol. I les despeses en la producció i exhibició d'espectacles en viu d'arts escèniques i musicals tenen una deducció del 20%<sup>97</sup>.

(97) Art. 36 LIS.

**c) Creació d'ocupació.** Les entitats que contractin el primer treballador menor de 30 anys per mitjà d'un contracte de treball indefinit de suport als emprenedors, poden deduir de la quota íntegra la quantitat de 3.000 euros. A més, les entitats que tinguin una plantilla inferior a 50 treballadors en el moment de concertar aquest tipus de contractes de treball amb aturats beneficiaris d'una prestació contributiva per desocupació, poden deduir de la quota íntegra el 50% del menor dels imports següents: l'import de la prestació per desocupació que el treballador tingui pendent de percebre en el moment de la contractació; o bé l'import corresponent a dotze mensualitats de la prestació per desocupació que tingui reconeguda<sup>98</sup>.

(98) Art. 37 LIS.

**d) Creació d'ocupació per a treballadors amb discapacitat.** És deduïble de la quota íntegra la quantitat de 9.000 euros per cada persona/any d'increment de la mitjana de plantilla de treballadors amb discapacitat en un grau igual o superior al 33% i inferior al 65%, experimentat durant el període impositiu, respecte de la plantilla mitjana de treballadors de la mateixa naturalesa del període immediatament anterior. Així mateix, és deduïble de la quota íntegra la quantitat de 12.000 euros per cada persona/any d'increment de la mitjana de

(99) Art. 38 LIS.

plantilla de treballadors amb discapacitat en un grau igual o superior al 65%, experimentat durant el període impositiu, respecte de la plantilla mitjana de treballadors de la mateixa naturalesa del període immediatament anterior<sup>99</sup>.

### Normes comunes a les deduccions

Segons l'article 39 LIS, les normes comunes a les deduccions són les següents:

- Les deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats es practicaran una vegada realitzades les deduccions per a evitar la doble imposició internacional i les bonificacions.
- Les quantitats corresponents al període impositiu no deduïdes es podran aplicar en les liquidacions dels períodes impositius que conculguin en els 15 anys immediats i successius. No obstant això, les quantitats corresponents a la deducció per activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica es podran aplicar en les liquidacions dels períodes impositius que conculguin en els 18 anys immediats i successius.
- L'import de les deduccions aplicades en el període impositiu no podran excedir conjuntament del 25% de la quota íntegra minorada en les deduccions per a evitar la doble imposició internacional i les bonificacions. No obstant això, el límit s'eleva al 50% quan l'import de la deducció per activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica, que correspongui a despeses i inversions efectuats en el mateix període impositiu, excedeixi del 10% de la quota íntegra, minorada en les deduccions per a evitar la doble imposició internacional i les bonificacions.
- Una mateixa inversió no podrà donar lloc a l'aplicació de més d'una deducció en la mateixa entitat, tret que hi hagi una disposició expressa, ni podrà donar lloc a l'aplicació d'una deducció en més d'una entitat.
- Els elements patrimonials adscrits a les deduccions hauran de romandre en funcionament durant 5 anys, o 3 anys, si es tracta de béns mobles, o durant la seva vida útil si fos inferior. Juntament amb la quota corresponent al període impositiu en el qual es manifesti l'incompliment d'aquest requisit, s'ingressarà la quantitat deduïda, a més dels interessos de demora.
- El dret de l'Administració a comprovar les deduccions prescriurà al cap de 10 anys comptadors des de l'endemà al dia que acabi el termini establert per a presentar la declaració o autoliquidació corresponent al període impositiu en què es va generar el dret a l'aplicació.

## 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 dona lloc a devolució. Els **pagaments a compte** poden ser retencions, ingressos a compte o pagaments fraccionats<sup>100</sup>.

<sup>(100)</sup>Art. 41 LIS.

### 2.7. Règims especials

La LIS, 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>101</sup>.

(101) Art. 43 i 44 LIS.

**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>102</sup>.

(102) Art. 45 LIS.

**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>103</sup>.

(103) Art. 48 i 49 LIS.

**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>104</sup>.

(104) Art. 50 i 51 LIS.

**5) Institucions d'inversió col·lectiva**. Si no tributen pel tipus general de gravamen, no tenen dret a l'exempció (art. 21 LIS) ni a les deduccions (art. 31 i 32 LIS) per a evitar la doble imposició, 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>105</sup>.

(105) Art. 52 a 54 LIS.

**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 determina-

(106) Art. 55 a 75 LIS.

des 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>106</sup>.

S'estableix una regla en aquest règim orientada a evitar el doble aprofitament de les pèrdues en un grup fiscal, quan es posa de manifest una renda negativa en la transmissió de participació d'una societat del grup.

### **Règim de la consolidació fiscal**

En la configuració del grup fiscal, s'exigeix, d'una banda, juntament amb la necessària participació directa o indirecta del 75%, o del 70% en alguns casos, que es tingui la majoria dels drets de vot de les entitats incloses en el perímetre de consolidació. El càlcul dels drets de vot es determinarà d'acord amb el que assenyala l'article 3 del RD 1159/2010, pel qual s'aproven les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats (art. 60.4 LIS).

Es permet la incorporació en el grup fiscal d'entitats indirectament participades a través d'altres que no formen part del grup fiscal, com pot ser el cas d'entitats no residents en territori espanyol o d'entitats participades comunament per una altra no resident en aquest territori.

També es permet que pugui optar a tributar en règim de consolidació, sempre que compleixi la resta de requisits, el grup en el qual figuri una entitat de crèdit, ja sigui com a dominant o com a dependent, amb altres entitats subjectes al tipus general de gravamen (art. 58.5 LIS). En aquest cas el grup fiscal tributarà al tipus de gravamen del 30% (art. 69 LIS).

Qualsevol requisit o qualificació estarà determinat per la configuració del grup fiscal com a una única entitat. Aquesta configuració es tradueix en regles específiques per a la determinació de la base imposable del grup fiscal, de manera que determinats ajustos, com ara la reserva de capitalització o d'anivellació, es fan en el si del grup fiscal.

**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 la LIS 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>107</sup>.

<sup>(107)</sup>Art. 76 a 89 LIS.

### **Les operacions de reestructuració empresarial**

Aquest règim es configura expressament com a règim general aplicable a les operacions de reestructuració, per la qual cosa desapareix l'opció d'aplicació i s'estableix una obligació genèrica de comunicació a l'Administració tributària de la realització d'operacions que apliquen el mateix.

No obstant això, no s'aplica el règim quan l'operació realitzada tingui com a principal objectiu el frau o l'evasió fiscal. En particular, no s'aplica quan l'operació no s'efectua per motius econòmics vàlids, com ara la reestructuració o la racionalització de les activitats de les entitats que participin en l'operació, sinó amb la mera finalitat d'aconseguir un avantatge fiscal.

S'estableix la subrogació de l'entitat adquirent a les bases imposables negatives generades per una branca d'activitat, quan aquesta és objecte de transmissió per una altra entitat, de manera que les bases imposables acompanyin l'activitat que les ha generat, sigui quin sigui el seu titular jurídic.



**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>108</sup>.

(108) Art. 90 a 94 LIS.

**9) Recerca i explotació d'hidrocarburs.** Com en el cas de la mineria, es permet la deducció del factor d'esgotament, i alhora hi ha previstes normes especials sobre amortització i compensació de bases imposables negatives<sup>109</sup>.

(109) Art. 95 a 99 LIS.

**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.<sup>110</sup>

(110) Art. 100 LIS.

**11) Empreses de dimensió reduïda.** Tenen aquesta consideració les empreses l'import net de la xifra de negocis de les quals sigui inferior a 10 milions d'euros en el període impositiu immediatament anterior, sempre que no es tracti d'entitats patrimonials. Els incentius fiscals també s'apliquen en els tres períodes impositius immediats i següents al període en què l'entitat assoleixi la xifra de negocis de 10 milions d'euros<sup>111</sup>.

(111) Art. 101 a 105 LIS.

#### Tipus de gravamen el 2015

En la part de la base imposable entre 0 i 300.000 euros s'aplica el 25% i en la resta, el 28%.

### Els incentius fiscals

**Llibertat d'amortització.** Els elements nous de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries adscrites a activitats econòmiques es poden amortitzar lliurement sempre que, durant els 24 mesos següents a la data de l'inici del període impositiu en què els béns adquirits entrin en funcionament, la plantilla mitjana total de l'empresa s'incrementi respecte de la plantilla mitjana dels 12 mesos anteriors, i aquest increment es mantingui durant un període addicional de 24 mesos. La quantia de la inversió que se'n podrà beneficiar serà la que resulti de multiplicar la xifra de 120.000 euros per l'increment esmentat, calculat amb dos decimals.

**Amortització accelerada.** Els elements nous de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries, com també els elements de l'immobilitzat intangible adscrits a activitats econòmiques, es poden amortitzar segons el coeficient que resulti de multiplicar per 2 el coeficient d'amortització lineal màxim previst en les taules d'amortització aprovades oficialment.

**Pèrdues per deterioració dels crèdits per possibles insolvències de deutors.** Aquestes entitats poden deduir la pèrdua per deterioració dels crèdits per a la cobertura del risc derivat de les possibles insolvències fins al límit del 1% sobre els deutors existents quan acabi el període impositiu.

**Reserva d'anivellació de bases imposables negatives.** Implica una reducció de la base imposable positiva fins a un 10% de l'import, i no es pot superar l'import d'1 milió d'euros. Aquesta mesura permet minorar la tributació d'un període impositiu determinat pel que fa a les bases imposables negatives que es generaran en els 5 anys següents, la qual cosa representa una anticipació en el temps de l'aplicació de les futures bases imposables negatives. Si no es generen bases imposables negatives en aquest període, es produeix un diferiment durant 5 anys de la tributació de la reserva constituïda. Aquesta reducció de la base imposable és compatible amb la reducció per a la creació de la reserva de capitalització establerta en l'article 25 LIS. No obstant això, les quantitats destinades a la dotació de la reserva d'anivellació de bases imposables negatives no es podran aplicar, simultàniament, al compliment de la reserva de capitalització esmentada.

**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>112</sup>.

(112) Art. 106 LIS.

**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 dividendes 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%. No es poden acollir a aquest règim especial les entitats que tinguin la consideració d'entitats patrimonials. Aquest règim pretén afavorir l'establiment a Espanya de *societats capdavanteres de holdings*<sup>113</sup>.

(113) Art. 107 i 108 LIS.

**14) Entitats parcialment exemptes.** La LIS declara parcialment exempt de gravamen un grup divers d'entitats (fonamentalment, entitats i institucions sense ànim de lucre no incloses en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge), 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 exemptos<sup>114</sup>.

(114) Arts. 109 a 111 LIS.

**15) Comunitats titulars de forests veïnals de mancomú.** Consisteix en l'aplicació de beneficis fiscals en forma de reduccions en la base imposable<sup>115</sup>.

(115) Art. 112 LIS.

**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>116</sup>.

(116) Art. 113 a 117 LIS.

## 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>117</sup> . . .

(117) Art. 118 i 119 LIS.

### 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 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>118</sup>.

(118) Art. 124 a 127 LIS.

### 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>119</sup>.

(119) Art. 40 LIS.

### 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>120</sup>.

(120) Art. 128 LIS.

### 5) Obligacions comptables i registrals

La LIS 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>121</sup>.

(121) Art. 120 LIS.

### 6) Conversió d'actius per impost diferit en crèdit exigible enfront de l'Administració tributària

Es refereix als casos d'actius per impost diferit corresponents a dotacions per deterioració dels crèdits o altres actius de les possibles insolvències de deutors no vinculats amb el contribuent, que no es deguin a entitats de dret públic i en les quals la deduïbilitat no es produeixi per aplicació del que estableix l'article 13.1.a LIS (és a dir, que no ho siguin perquè no ha transcorregut el termini de 6 mesos), i també els derivats de l'aplicació dels apartats 1 i 2 de l'article 14 LIS, corresponents a dotacions o aportacions a sistemes de previsió social i, si escau, prejubilació, i els actius per impost diferit pel dret a compensar bases imposables negatives en exercicis posteriors.

Aquests actius es convertiran en un crèdit exigible enfront de l'Administració tributària quan el contribuent registri pèrdues comptables en els comptes anuals, auditats i aprovats per l'òrgan corresponent; o bé quan l'entitat sigui objecte de liquidació o insolvència declarada judicialment. Això determinarà que el contribuent pugui optar a sol·licitar-ne l'abonament a l'Administració tributària o a compensar aquests crèdits amb altres deutes de naturalesa tributària de caràcter estatal que el mateix contribuent generi a partir del moment de la conversió<sup>122</sup>.

(122) Art. 130 LIS.

## Activitats

### Casos pràctics

1. El Sr. Gómez treballa en una entitat de crèdit. En aquest exercici, rep una retribució íntegra dinerària de 28.848,58 euros. Així mateix, l'empresa li lliura 3.005,06 euros com a gratificació especial per a pagar un viatge turístic amb la família. A més, l'1 de gener l'empresa li concedeix un crèdit de 6.010,12 euros per a l'adquisició d'un vehicle al tipus d'interès de l'1% anual, quan l'interès legal dels diners és del 5,5% anual. El 31 de desembre retorna el capital més els interessos d'aquell préstec. L'ingrés a compte corresponent s'ha repercutit en el treballador i s'ha deduït de la seva retribució dinerària. El Sr. Gómez té reconeguda per la Seguretat Social una discapacitat amb un grau de minusvalidesa del 40%, com a conseqüència d'un accident que va tenir de jove i que li va causar una desviació de la columna vertebral. No obstant això, la incapacitat li permet fer la seva feina. D'altra banda, l'empresa li ha retingut a compte de l'IRPF la quantitat de 4.928,30 euros i li ha descomptat 1.918,43 euros en concepte de cotitzacions a la Seguretat Social. Finalment, el Sr. Gómez està afiliat a un sindicat, al qual abona una quota anual de 48,08 euros.

Determineu el rendiment del treball del Sr. Gómez en aquest exercici a l'efecte de l'IRPF.

2. Indiqueu si les despeses següents tenen la consideració de deduïbles en l'IS:

- a) L'empresa A, SA, que es dedica a la fabricació i venda d'animals de peluix, patrocina un equip que participa en una carrera ciclista amb una contribució econòmica de 1.803,04 euros. Els components d'aquest equip ciclista porten el nom de l'empresa a les samarretes.
- b) La mateixa empresa lliura cada any als seus empleats, amb motiu de les festes nadalenques, una cistella de Nadal valorada en 90,15 euros.
- c) En el mes de novembre, distribueix un dividend a compte entre els seus vint accionistes per un import total de 120.202,42 euros.
- d) En el mes de desembre, abona a deu dels seus treballadors 300,51 euros a cadascun en concepte d'hores extraordinàries per a preparar la campanya de Reyes.
- e) Per poder fer unes obres de millora, l'empresa sol·licita un préstec bancari per un import de 18.030,36 euros; en aquest exercici, abona 1.983,34 euros en concepte d'interessos i 901,52 euros per amortització de capital.

## Exercicis d'autoavaluació

1. En l'IRPF, les comunitats autònomes poden regular...

- a) les tarifes i les deduccions corresponents al gravamen autonòmic, sempre que hagin assumit les competències normatives sobre aquest impost.
- b) les tarifes, les deduccions i el mínim personal i familiar corresponent al gravamen autonòmic, sempre que hagin assumit les competències normatives sobre aquest impost.
- c) les tarifes, les deduccions i el mínim personal i familiar corresponent al gravamen autonòmic, encara que no hagin assumit expressament les competències normatives sobre aquest impost.

2. Les anualitats per aliments que reben els fills dels pares en virtut d'una decisió judicial...

- a) no estan subjectes a l'IRPF.
- b) estan exemptes de l'IRPF.
- c) es dedueixen de la base imposable de l'IRPF.

3. En l'IRPF, les prestacions per desocupació percebudes en forma de renda...

- a) són rendiments del treball
- b) estan exemptes de l'impost.
- c) no estan subjectes a l'impost.

4. En l'IRPF, formen part de la unitat familiar...

- a) els fills menors d'edat no emancipats.
- b) els fills menors de 25 anys que visquin amb el contribuïent.
- c) els fills majors d'edat que visquin amb el contribuïent.

5. En l'IS, les amortitzacions són una despesa deduïble...

- a) sempre que es respectin els criteris comptables.
- b) només si l'Administració ho admet expressament.
- c) si s'apliquen les correccions fiscals que preveu la llei en els criteris comptables.

6. Segons la LIS, els dividendes que lliura la societat als socis...

- a) són una despesa deduïble.
- b) són una despesa no deduïble.
- c) queden exempts si es reinverteixen en la societat.

7. Si una societat ha comptabilitzat l'import d'una multa com a despesa de l'exercici, per a determinar la base imposable de l'IS...

- a) ha de practicar un ajustament fiscal negatiu sobre el resultat comptable.
- b) ha de practicar un ajustament fiscal positiu sobre el resultat comptable.
- c) no ha de practicar cap ajustament fiscal sobre el resultat comptable.

## Solucionari

### Casos pràctics

1. El lliurament de 3.005,06 euros com a gratificació especial constitueix una retribució dinerària i no en espècie, com assenyalava l'apartat 1r. de l'article 42 LIRPF, segons el qual «quan el pagador de les rendes lliuri al contribuent imports en metàl·lic perquè aquest adquireixi els béns, drets o serveis, la renda tindrà la consideració de dinerària». Pel que fa al préstec a un tipus del 1% anual que l'empresa ha concedit al Sr. Gómez, sí que constitueix una retribució en espècie. Tal com estableix l'apartat 1r. de l'article 42 LIRPF, es tracta de «la utilització, consum o obtenció, per a finalitats particulars, de béns, drets o serveis de forma gratuïta o per preu inferior al normal del mercat, encara que no representin una despesa real per a qui les concedeixi». La lletra c del número 1 de l'apartat 1r. de l'article 43 LIRPF determina que aquestes rendes en espècie en els préstecs amb un interès inferior al legal dels diners es valoren per la «diferència entre l'interès pactat i l'interès legal dels diners vigents en el període». Per tant, la valoració d'aquesta retribució del treball en espècie és la següent:  $6.010,12 \times (5,5\% - 1\%) = 270,46$  euros.

Atès que, en aquest cas, l'ingrés a compte corresponent s'ha repercutit i deduït de la seva retribució dinerària, no és procedent afegir-li aquest ingrés a compte (art. 43.2 LIRPF).

Per tant, els rendiments íntegres del treball del Sr. Gómez són els següents:  $28.848,58 + 3.005,06 + 270,46 = 32.124,10$  euros.

Com assenyalava l'article 19 LIRPF, el rendiment net del treball és el resultat de disminuir el rendiment íntegre en l'import de les despeses deduïbles. Segons l'apartat 2 del mateix article, tenen aquesta consideració tant les cotitzacions a la Seguretat Social com les quotes satisfetes a sindicats. A més, en concepte d'altres despeses diferents de les anteriors, 2.000 euros anuals. Si es tracta de persones amb discapacitat que obtinguin rendiments del treball com a treballadors actius, s'incrementarà aquesta quantia en 3.500 euros anuals. De manera que la despesa deduïble total per aquest concepte és de 5.500 euros.

Per tant, el rendiment net és:  $32.124,10 - 1.918,43 - 48,08 - 5.500 = 24.657,59$  euros.

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

2. Pel que fa a la consideració de les despeses com a deduïbles en l'IS, cal resoldre el cas de la manera següent:

a) Les despeses que té l'empresa A, SA relatives al patrocini de l'equip ciclista són despeses deduïbles per a la determinació de la base imposable de l'IS en concepte de publicitat o propaganda (art. 10 LIS).

b) El lliurament de cistelles de Nadal als empleats no té la consideració de liberalitat per part de l'empresa; per tant, d'acord amb l'article 15. i LIS, té la consideració de deduïble per a determinar la base imposable de l'IS.

c) D'acord amb la lletra a de l'article 15 LIS, el repartiment de dividends no és deduïble com a despesa per a determinar la base imposable de l'IS, atès que són quantitats que retribueixen el capital propi i constitueixen distribucions de beneficis. Així mateix, tampoc no són deduïbles com a despeses per a l'establiment de la base imposable d'aquest impost les primes d'assistència a juntes d'accionistes ni les distribucions de reserves als socis.

d) Els salaris, els sous i les remuneracions de tot tipus de personal són una despesa deduïble per a determinar la base imposable de l'IS, d'acord amb l'article 10 LIS. En conseqüència, les quantitats abonades als treballadors en concepte d'hores extraordinàries són deduïbles per a l'empresa.

e) Els interessos reportats per l'ús de capital aliè, de conformitat amb el que disposa l'article 10 LIS, tenen la consideració de despeses deduïbles per a determinar la base imposable de l'impost. Així doncs, l'empresa pot deduir els 1.983,34 euros pagats en concepte d'interessos reportats pel préstec, però no els 901,52 euros d'amortització del capital.

### Exercicis d'autoavaluació

1. b

2. b

3. a

4. a

5. c

6. b

7. 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.

**Peréz Royo, F. (dir.)** (2015). *Curso de Derecho tributario. Parte especial*. Madrid: Tecnos.

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

