

Règims especials i gestió

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00164450



Universitat Oberta
de Catalunya

www.uoc.edu

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Tributació familiar	7
1.1. Modalitats d'unitat familiar	8
1.2. Contingut del règim de tributació familiar	8
2. Règims especials	12
2.1. Imputació de rendes immobiliàries	12
2.2. Entitats en règim d'atribució de rendes	13
2.3. Transparència fiscal internacional	14
2.4. Drets d'imatge	16
2.5. Règim especial per a treballadors desplaçats	17
2.6. Institucions d'inversió col·lectiva	18
3. Gestió de l'impost	21
3.1. Obligació de declarar	21
3.2. L'autoliquidació i l'assistència tributària	23
3.3. La presentació telemàtica de la declaració	29
3.4. L'esborrany de declaració	34
3.5. Pagaments a compte	36
3.6. Liquidacions provisionals	40
3.7. Obligacions formals	41
Activitats	43
Exercicis d'autoavaluació	43
Solucionari	45

Introducció

El cinquè i últim mòdul de l'assignatura de l'impost sobre la renda de les persones físiques es dedica als règims especials i a la gestió de l'impost. No obstant això, d'entrada, s'analitzen els aspectes fonamentals del règim de tributació familiar, especialment, les modalitats d'unitat familiar i el contingut substancial de la tributació conjunta.

A continuació, s'estudien els règims especials de l'impost, és a dir, les normes que regulen la imputació de rendes immobiliàries, l'atribució de rendes, la transparència fiscal internacional, els drets d'imatge, els treballadors desplaçats i les institucions d'inversió col·lectiva.

Finalment, s'examinen les qüestions relatives a la gestió de l'impost. Això és, l'obligació de declarar, l'assistència tributària en matèria d'autoliquidacions, la presentació telemàtica de la declaració de l'impost, l'esborrany de declaració, els pagaments a compte, les liquidacions provisionals i les obligacions formals relatives a l'impost.

Objectius

Els principals objectius que l'estudiant ha d'assolir mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

- 1.** Conèixer els aspectes fonamentals del règim de tributació familiar, especialment, les modalitats d'unitat familiar i el contingut substancial de la tributació conjunta.
- 2.** Determinar l'abast del règim especial d'imputació de rendes immobiliàries, del d'atribució de rendes, i també de la transparència fiscal internacional.
- 3.** Identificar les principals normes relatives als règims especials de drets d'imatge, dels treballadors desplaçats i de les institucions d'inversió col·lectiva.
- 4.** Entendre les normes relatives a l'obligació de declarar, l'assistència tributària en matèria d'autoliquidacions, i també la presentació telemàtica de la declaració de l'impost.
- 5.** Comprendre les regles referents a l'esborrany de declaració, els pagaments a compte, les liquidacions provisionals i les obligacions formals relatives a l'impost.

1. Tributació familiar

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 llei mateixa. Aquest règim implica la subjecció conjunta i solidària de tots els membres de la unitat familiar al tribut, i també la introducció d'algunes modificacions en la quantitat i les condicions d'aplicació del mínim personal i familiar. No obstant això, quant a la resta, comporta aplicar les regles generals de l'impost.

Evolució legislativa

La Llei 44/1978 de l'IRPF establia la família com a unitat de tributació, i obligava a tributar de manera conjunta tots els seus membres. No obstant això, es reconeixien una sèrie de deduccions d'import fix per matrimoni i per fills, que, segons l'opinió de la doctrina, resultaven insuficients per a compensar l'efecte del gravamen sobre l'acumulació de renda de tots els membres de la unitat familiar.

Posteriorment, la Llei 48/1985 de reforma de l'IRPF va mantenir els caràcters bàsics d'aquest sistema de tributació, però va introduir una deducció alternativa a la de matrimoni, denominada *deducció variable*, per a les unitats familiars amb més d'un perceptor de rendiments positius del treball personal dependent o d'activitats professionals, artístiques o empresarials.

Més tard, la sentència del Tribunal Constitucional de 20 de febrer de 1989 va qüestionar en profunditat el règim tributari comentat, que –com hem vist– obligava a la tributació conjunta de tots els membres de la unitat familiar. Aquesta sentència va declarar inconstitucional el sistema d'acumulació de rendes, argumentant que contravenia els principis constitucionals d'igualtat (art. 14 CE) i de protecció a la família (art. 39 CE). Igualment, el Tribunal va declarar en aquesta sentència que la tributació conjunta assenyalada vulnerava el dret a la intimitat de les persones (art. 18 CE).

Per a adaptar la normativa a la doctrina establerta pel Tribunal Constitucional, s'aprova la Llei 20/1989, que permet al subjecte passiu l'opció per la declaració separada i afegeix la deducció conjunta, aplicable de manera alternativa a la deducció variable, per als subjectes passius que optin per tributar de manera conjunta.

Posteriorment, la Llei 18/1991 de l'IRPF estableix la tributació individual com a règim general de subjecció a l'impost, però permet l'opció per la tributació conjunta. Aquesta norma elimina la deducció variable i la deducció conjunta i estableix un sistema de doble tarifa com a mecanisme de correcció de l'efecte de l'acumulació de rendes en la unitat familiar. Així, quan els subjectes passius optaven per la tributació conjunta era aplicable una escala de gravamen amb menys grau de progressivitat que la prevista per a la tributació individual.

Finalment, la Llei 40/1998 de l'IRPF introdueix també modificacions en relació amb la tributació familiar, encara que mantenint els principis bàsics de la llei anterior. En aquest sentit, desapareix el sistema de doble tarifa i s'estableix un mecanisme de mínims exempts de tributació per a les persones que optin per la tributació conjunta, en substitució de l'escala de gravamen ja esmentada. Amb la reforma parcial operada per la Llei 46/2002, es manté el sistema descrit, que incrementa tant l'import com el nombre de mínims exempts. El Text refós de la LIRPF de 2004 va mantenir aquesta regulació. I la Llei 35/2006 no ha introduït cap canvi en el règim de la tributació familiar.

1.1. Modalitats d'unitat familiar

La LIRPF recull les **modalitats** d'unitat familiar següents:

- a) La integrada pels cònjuges no separats legalment i, si els tenen, els fills menors (amb l'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.
- b) 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.

Naturalment, ningú no pot formar part de dues unitats familiars al mateix temps. La determinació dels membres de la unitat familiar es fa tenint en compte la situació existent el 31 de desembre¹.

⁽¹⁾Article 82 LIRPF.

Atès que ens trobem 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 n'hi ha un que presenta una declaració individual, llavors els altres membres han de tributar per aquest mateix règim.

L'opció exercida per a un mateix període impositiu no es pot modificar després respecte al període si s'ha acabat el termini reglamentari de presentació de la declaració; i en cas de falta de declaració, els contribuents han de tributar individualment, tret que manifestin expressament l'opció triada en el termini de deu dies a partir del requeriment de l'Administració tributària².

⁽²⁾Article 83 LIRPF.

Exemple

Els Srs. Fernández estan casats i presenten declaració conjunta amb els seus fills, per la qual ingressen un import de 2.000 euros. Més endavant, descobreixen que si haguessin presentat les seves declaracions de manera individual haurien obtingut un resultat més favorable i, per aquest motiu, presenten, abans d'acabar el període voluntari d'ingrés de l'IRPF, sengles declaracions complementàries en què rectifiquen la declaració conjunta.

Les declaracions dels Srs. Fernández que s'acullen al sistema de declaració individual són perfectament vàlides i, per tant, el canvi d'opció fet produeix plens efectes, ja que s'han presentat aquestes declaracions complementàries dins del termini voluntari d'ingrés de l'IRPF.

Si no hagués estat així, és a dir, si aquestes declaracions complementàries s'haguessin presentat després de l'acabament del període voluntari d'ingrés de l'IRPF, no produiria efectes el canvi d'opció dut a terme.

1.2. Contingut del règim de tributació familiar

En relació amb el contingut substantiu de la tributació familiar, les normes aplicables es poden resumir com segueix³:

⁽³⁾Article 84 LIRPF.

a) Exceptuant les especialitats establertes expressament, s'apliquen les regles generals de l'impost per a la determinació de 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) Respecte 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 LIRPE, amb independència del nombre de membres que formin part d'aquestes modalitats.

No obstant això, per a l'aplicació del mínim del contribuent per edat superior a 65 o 75 anys, i també 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 és procedent aplicar aquests mínims pels fills, sense perjudici de la quantitat que correspongui pel mínim per descendents i discapacitat.

D'altra banda, **la base imposable es redueix** (amb caràcter previ a les reduccions per aportacions i contribucions a sistemes de previsió social, per aportacions i contribucions a sistemes de previsió social constituïts a favor de persones amb discapacitat, reduccions per aportacions a patrimonis protegits de les persones amb discapacitat i a mutualitats de previsió social d'esportistes professionals) en el cas de les unitats familiars matrimonials en 3.400 euros anuals i en el cas de les unitats familiars monoparentals en 2.150 euros anuals. Aquesta reducció s'aplica a la base imposable general sense que pugui resultar negativa i, si escau, el romanent minora la base imposable de l'estalvi, que tampoc pot resultar negativa.

No obstant això, no s'aplica la reducció corresponent a les unitats familiars monoparentals quan el contribuent convisqui amb el pare o la mare d'alguns dels fills que formen part de la seva unitat familiar. Amb això, es pretén evitar el tracte de favor a les parelles de fet enfront dels matrimonis.

Exemple

Els Srs. Suárez estan casats i tributen per la modalitat de tributació familiar. El marit té 78 anys, mentre que la dona té 67 anys amb una discapacitat del 33%. Conviu amb el matrimoni el pare de la dona, de 94 anys, que obté unes rendes anuals inferiors a 8.000 euros i que no ha presentat declaració o sol·licitud de devolució.

Les reduccions per mínim personal que corresponen al matrimoni dels Srs. Suárez són les següents: en primer lloc, el mínim personal de tots dos ascendeix a 5.151 euros més 918 més 1.122 per l'edat del marit i 918 per l'edat de la dona. És a dir, el total del mínim personal és de 8.109 euros.

Quant al mínim per ascendents, correspon aplicar 918 euros més 1.122 pel fet que el pare és més gran de 75 anys. En total, 2.040 euros.

Respecte al mínim per discapacitat, correspon aplicar una reducció per la dona de 2.316 euros.

d) 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.

Exemple

Els Srs. Peláez estan casats i presenten declaració conjunta en aquest exercici. Tenen les bases imposables generals següents: el marit, 6.000 euros i la dona 40.000 euros; mentre que la base imposable conjunta és de 46.000 euros.

En relació amb les reduccions per aportacions a plans de pensions, cal tenir en compte que el marit ha fet una aportació al seu pla de pensions per un import de 8.000 euros, igual que la dona, que també ha fet una aportació al seu pla de pensions de 8.000 euros, a més de la contribució de la seva empresa de 2.000 euros.

En el cas de la declaració conjunta que fan els Srs. Peláez, no s'apliquen individualment els límits màxims de reducció, ja que no resulta base liquidable general negativa, sinó que es redueixen íntegrament, per tant, les aportacions de tots dos cònjuges ($8.000 + 8.000 + 2.000 = 18.000$ euros).

Per tant, es produeix, en aquest cas, un transvasament de 2.000 euros d'aportacions del marit que redueixen la base imposable de la dona.

En efecte, després de l'aplicació de les reduccions per aportacions a plans de pensions, la base liquidable general del marit ascendeix a un total de -2.000 euros ($6.000 - 8.000$), que es perdrien, ja que la base liquidable no pot ser negativa; i la base liquidable general de la dona és d'un import de 30.000 euros ($40.000 - 10.000$), mentre que la base liquidable general comú és de 28.000 euros.

e) 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 contribuents presenta declaració individual es limita a les persones físiques que van generar les rendes negatives.

Exemple

Els Srs. Álvarez estan casats i amb el seu fill menor constitueixen una unitat familiar. L'any passat, van presentar les declaracions de manera separada. El marit tenia una base liquidable general negativa de 6.000 euros i la dona la va tenir positiva i va ingressar una quota diferencial per un import de 800 euros. En aquest exercici decideixen presentar declaració conjunta, tenint una base liquidable conjunta de 40.000 euros.

En aquest exercici els Srs. Álvarez poden compensar la base liquidable negativa del marit corresponent a l'exercici anterior, que ascendia a 6.000 euros. De manera que en aquest exercici, la base liquidable conjunta corresponent és positiva per un import de 34.000 euros ($40.000 - 6.000$).

f) 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 prorratgeig 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 el principal avantatge que comporta respecte a la tributació individual és la possibilitat d'aplicar les reduccions de la base imposable previstes en l'article 84.2, apartats 3r. i 4t. de la LIRPF.

Per aquest motiu, es pot afirmar que aquest règim és beneficiós fiscalment, i gairebé en exclusiva, per a les unitats familiars monoparentals o per a les unions matrimonials en les quals solament un dels cònjuges aporta rendes de quantitat significativa.

2. Règims especials

S'integren a la base imposable de l'IRPF una sèrie de conceptes que podem agrupar sota la denominació de *règims especials* (que en la LIRPF anterior es denominaven *rendes imputades*, és a dir, rendes que no estan disponibles per al contribuent, però que per diverses raons són objecte de gravamen⁴).

⁽⁴⁾Articles 85 a 95 LIRPF.

Es tracta dels **règims especials** següents: les rendes immobiliàries imputades als titulars d'habitatges urbans que no generen rendiments del capital; les rendes imputades als socis, hereus, comuns o partícips de les entitats en règim d'atribució de rendes; les rendes imputades en la denominada *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.

2.1. Imputació de rendes immobiliàries

El primer tipus de rendes imputades són les **rendes immobiliàries** que han de computar els titulars de béns immobles urbans, excloent l'habitatge habitual i el sòl no edificat, i també els titulars d'immobles rústics amb construccions que no resultin indispensables per al desenvolupament d'explotacions agrícoles, ramaderes o forestals, que no siguin afectes en tots dos casos a activitats econòmiques ni generin rendiments del capital (exclòs l'habitatge habitual i el sòl no edificat).

Lectura recomanada

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

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 el cas que els valors cadastrals hagin estat revisats, modificats o determinats conforme a un procediment de valoració col·lectiva de caràcter general, i hagin entrat en vigor a partir de l'1 de gener de 1994, la renda imputada ha de ser de l'1,10% del valor cadastral, i si en la data de meritació de l'impost els béns immobles urbans no tenen de valor cadastral o no s'ha notificat al titular, la renda imputada és de l'1,10% del 50% del valor corresponent a l'immoble a l'efecte de l'IP.

Supòsits específics de rendes immobiliàries

Quan es tracti d'immobles en construcció i en els casos en els quals per raons urbanístiques l'immoble no sigui susceptible d'ús, no s'estima cap renda. En els supòsits de multipropietat o d'aprofitament per torns de béns immobles amb una durada superior a dues setmanes l'any, la imputació s'ha de fer al titular del dret real, prorratejant el valor cadastral en funció de la durada anual del període d'aprofitament. Quan en la data de

meritació de l'impost els immobles no tinguin valor cadastral o no hagi estat notificat als titulars, es pren com a base d'imputació el preu d'adquisició del dret d'aprofitament.

Aquestes rendes immobiliàries s'imputen als titulars dels béns immobles; així, el criteri d'individualització és idèntic al dels rendiments del capital. No obstant això, si hi ha drets reals de gaudi, llavors és el titular del dret l'encarregat de computar la renda que, d'altra banda, correspondria al propietari⁵.

⁽⁵⁾Article 85 LIRPF.

Exemple

La Sra. Fernández és titular dels béns immobles següents: a) habitatge habitual, adquirit fa deu anys per 180.000 euros, del qual el valor cadastral no revisat és de 95.000 euros; b) un habitatge que ha adquirit l'1 de juliol per a destinar-lo al lloguer, sense aconseguir-ho en aquest exercici, del qual el cost d'adquisició ha estat de 120.000 euros, que té un valor cadastral no revisat de 55.000 euros, i del qual ha satisfet per interessos del préstec hipotecari 5.000 euros i per despeses de notaria i registre, 1.600 euros; c) un apartament a la platja, que utilitza durant el mes de vacances, el valor cadastral del qual, actualitzat fa un parell d'anys, és de 42.000 euros, i que ha estat llogat durant dos mesos, per 500 euros mensuals.

En primer lloc, per l'habitatge habitual, no procedeix imputació de rendes immobiliàries, segons estipula l'article 85 LIRPF.

En segon lloc, respecte a l'habitatge que ha adquirit la Sra. Fernández per a destinar-la al lloguer, la imputació de rendes és de: $2\% \times 6/12 \times 55.000 = 550$ euros.

I quant a l'apartament a la platja, la imputació de rendes immobiliàries és de: $1,1\% \times 42.000 \times 10/12 = 385$ euros. A més, pels dos mesos de lloguer, la Sra. Fernández obté rendiments íntegres del capital immobiliari per un import de: $500 \times 2 = 1.000$ euros.

2.2. Entitats en règim d'atribució de rendes

El segon supòsit de rendes imputades és el relatiu al **règim d'atribució de rendes**⁶, segons el qual les rendes corresponents a les entitats sense personalitat jurídica previstes en 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. Les entitats en règim d'atribució de rendes no estan subjectes a l'impost de societats.

⁽⁶⁾Articles 86 a 90 LIRPF.

En general, les rendes es determinen d'acord amb les normes de l'IRPF, però no són aplicables les reduccions següents: reduccions de rendiments del capital immobiliari per arrendament d'immobles destinats a habitatge i per rendiments amb un període de generació superior a dos anys o obtinguts de manera notòriament irregular en el temps; reduccions del rendiment del capital mobiliari aplicables a la propietat intel·lectual, assistència tècnica, arrendament de béns mobles i cessió del dret a l'explotació de la imatge, quan tinguin un període de generació superior a dos anys o hagin estat obtinguts de manera notòriament irregular en el temps, i les reduccions aplicables als rendiments d'activitats econòmiques. Ara bé, els membres de l'entitat en règim d'atribució de rendes que siguin contribuents per l'IRPF poden practicar aquestes reduccions a la seva declaració.

Com a especialitat, la renda atribuïble es determina d'acord amb el TRLIS quan tots els membres de l'entitat siguin subjectes passius d'aquest impost o quan aquests membres siguin contribuents per l'IRNR amb establiment permanent.

En tots els casos, les rendes estan subjectes a retenció o ingrés a compte i **s'atribueixen als partícips** de les entitats segons les normes o pactes aplicables en cada cas o, si aquests no consten a l'Administració, per parts iguals.

Exemple

La societat civil integrada pel Sr. Martínez, la Sra. Núñez i la Sra. Pérez desenvolupa una activitat econòmica en aquest exercici. Els ingressos de la societat han estat de 100.000 euros i les despeses han ascendit a 5.000 euros. L'actiu de la societat està format per un immoble, que és utilitzat com a oficina, amb un valor comptable de 80.000 euros, dels quals 20.000 euros corresponen al valor del sòl.

El 31 de desembre, com a conseqüència del cessament en l'activitat econòmica, els membres han percebut una ajuda pública no exempta de tributar de 30.000 euros, en total. La determinació del rendiment net s'efectua pel règim d'estimació directa.

El rendiment íntegre de la societat és de 130.000 euros. Les despeses deduïbles són de 5.000 euros, més l'amortització ($60.000 \times 2\% = 1.200$ euros). Després, el rendiment net de la societat, que és la renda que s'ha d'atribuir, és de 123.800 euros.

Cada membre ha d'integrar a la seva declaració de l'IRPF l'import següent: $123.800 / 3 = 41.266,66$ euros. Però per la part corresponent a l'ajuda, com que es tracta d'un rendiment obtingut de manera irregular en el temps, cada membre que sigui contribuent per l'IRPF pot reduir el seu import en un 40%. És a dir, $40\% \times 30.000 / 3 = 4.000$ euros.

Per acabar, qui tingui la representació de les entitats en règim d'atribució de rendes, o fins i tot els mateixos membres de les entitats quan aquestes entitats siguin estrangeres, han de presentar una **declaració informativa** relativa a les rendes que s'han d'atribuir als seus membres, encara que aquest deure no s'exeeix a les entitats que no exerceixin activitats econòmiques i que obtinguin unes rendes no superiors a 3.000 euros anuals.

2.3. Transparència fiscal internacional

Com a tercer supòsit de règim especial, cal fer referència a les rendes imputades en la denominada **transparència fiscal internacional**⁷, que fa computar a la base imposable del contribuent determinades rendes positives obtingudes per entitats no residents en territori de la Unió Europea (excepte si resideixen en un paradís fiscal), beneficiàries d'un règim fiscal privilegiat que són controlades per ell mateix o per altres contribuents amb els quals té 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.

⁽⁷⁾Article 91 LIRPF.

La imputació de la renda positiva es produeix exclusivament quan es tracta de **rendes no derivades d'una activitat empresarial o econòmica** (segons el sentit donat a aquesta expressió per la LIRPF). Entre d'altres, les rendes po-

sitives que provenen de la titularitat de béns immobles, tret que siguin afectes a una activitat empresarial, les derivades de la participació en fons propis d'entitats o de la cessió a tercers de capitals propis, llevat, per exemple, que les tinguin entitats de crèdits i asseguradores com a conseqüència de l'exercici de les seves activitats, etc.

Tenint en compte la possibilitat que l'entitat no resident obtingui simultàniament rendes derivades d'una activitat econòmica i altres de mancades d'aquesta característica, s'ha previst que quan l'import de les rendes no derivades d'una activitat econòmica sigui inferior a un determinat percentatge del total de les rendes obtingudes per aquesta entitat no resident, no es durà a terme la imputació d'aquelles.

Perquè es pugui aplicar aquest règim cal, a més, que l'entitat no resident gaudeixi d'un règim fiscal privilegiat, i s'entén que és així quan l'import satisfet per l'entitat no resident és, amb motiu del gravamen de naturalesa idèntica o anàloga a l'IS, inferior al 75% del que li hauria correspost d'acord amb el TRLIS per l'impost espanyol.

L'**import** de la renda positiva que s'ha d'imputar a la base imposable general es calcula d'acord amb el que preveu el TRLIS i s'imputa al període impositiu que correspongui el dia en el qual l'entitat no resident hagi conclòs l'exercici social. El contribuent pot optar per imputar la renda en el període impositiu corresponent al dia en el qual s'aprovin els comptes socials de l'exercici, sempre que no hagin transcorregut més de sis mesos des de la data de tancament d'aquest exercici.

En tot cas, la xifra que correspon imputar al contribuent es determina en proporció a la participació en els resultats i, de manera subsidiària, a la participació al capital, els fons propis o els drets de vot de l'entitat de la qual sigui titular.

Per acabar, és **deduïble** de la quota líquida de l'IRPF l'impost satisfet efectivament a l'estranger a causa de la distribució de dividends o participacions en beneficis per la part corresponent a la renda positiva inclosa a la base imposable. Però en cap cas no es pot deduir un import superior a la quota íntegra que li correspondria pagar a Espanya per la renda positiva inclosa a la base imposable, i tampoc pot deduir els impostos satisfets en països o territoris qualificats com a *paradisos fiscals*.

Exemple

Les rendes no derivades d'una activitat econòmica són, per exemple, les rendes procedents d'immobles, actius financers o increments de patrimoni, quan la suma de tots els impostos sigui inferior al 15% de la renda total o al 4% dels ingressos totals de l'entitat no resident.

2.4. Drets d'imatge

El quart supòsit d'imputació de rendes que cal examinar 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 poden quedar al marge del tribut⁸.

⁽⁸⁾Article 92 LIRPF.

Per això s'ha establert aquest règim especial d'imputació, que és aplicable sempre que concorrin les circumstàncies següents:

- a) El contribuent ha hagut de cedir el dret a l'explotació de la pròpia imatge o ha d'haver autoritzat alguna altra persona o entitat a fer aquesta cessió.
- b) Cal que el contribuent presti serveis a una persona o entitat en l'àmbit d'una relació laboral.
- c) Cal que la persona o l'entitat amb la qual el contribuent manté la relació laboral (o qualsevol altra persona o entitat vinculada a aquells) hagi obtingut mitjançant actes concertats amb persones o entitats residents o no residents la cessió del dret a l'explotació o l'autorització per utilitzar la imatge del contribuent.
- d) L'import dels rendiments de treball obtinguts en el període impositiu per la persona física contribuent ha de ser inferior al 85% de la suma d'aquests rendiments del treball i l'import total satisfet en concepte de cessió de drets d'imatge.

La **quantitat** que s'ha d'imputar a la base imposable és el resultat de sumar el valor de la contraprestació satisfeta i l'ingrés a compte que, si és el cas, ha de practicar l'entitat amb la qual el contribuent manté la relació laboral quan la contraprestació es doni a una persona o entitat no resident. Al resultat d'aquesta suma hi cal restar el valor de la contraprestació obtinguda per la persona física com a conseqüència de la cessió o autorització del dret a l'explotació de la imatge a la persona o entitat (tant si és resident com si no ho és).

Es tracta d'un règim articulat d'una manera summament complexa que pot interferir amb el règim d'atribució de rendes, amb el qual ha d'estar coordinat i que, a més, és gairebé inevitable que doni lloc a una doble imposició, que la LIRPF pretén corregir establint una sèrie de deduccions específiques que se sumen a les quals el contribuent pot haver de practicar en la quota íntegra del tribut.

Exemple

Un club de futbol ha satisfet a un jugador per fitxa i sou la quantitat anual de 800.000 euros. També ha satisfet 500.000 euros a una entitat no resident cessionària dels drets d'imatge del jugador. A més, la cessionària ha satisfet al jugador 125.000 euros.

En aquest cas s'ha d'aplicar el règim especial d'imputació de rendes per la cessió de drets d'imatge perquè 800.000 és inferior a $85\% \times (800.000 + 500.000) = 1.105.000$ euros.

El jugador ha de declarar per l'IRPF les rendes següents: a) 800.000 euros per rendiments del treball; b) 125.000 euros per rendiments del capital mobiliari, i c) 450.000 euros per imputació de rendes d'aquest règim especial: $500.000 + (15\% \times 500.000) - 125.000$.

2.5. Règim especial per a treballadors desplaçats

El cinquè dels règims especials és el relatiu als **treballadors desplaçats a territori espanyol**⁹. De conformitat amb aquest règim, qui adquireixi la residència fiscal espanyola com a conseqüència del seu desplaçament per motius de feina a territori espanyol pot optar entre tributar per l'IRPF o per l'IRNR en el període de canvi de residència i durant els cinc següents, complint determinats requisits i mantenint la condició de contribuent per l'IRPF.

⁽⁹⁾Articles 93 LIRPF i 113 a 120 RIRPF.

Referent a això, l'article 93 LIRPF estableix els **requisits** següents, que els contribuents han de complir per poder-se acollir a aquest règim:

- Que no hagin estat residents a Espanya durant els deu anys anteriors al seu nou desplaçament a territori espanyol.
- Que el desplaçament a territori espanyol es produeixi com a conseqüència d'un contracte de treball. S'entén complerta aquesta condició quan s'iniciï una relació laboral, ordinària o especial, o estatutària amb un ocupador a Espanya, o quan el desplaçament sigui ordenat per l'ocupador i hi hagi una carta de desplaçament d'aquest ocupador, i i el contribuent no obtingui rendes que es qualificarien com a obtingudes mitjançant un establiment permanent situat en territori espanyol.
- Que els treballs es facin efectivament a Espanya. S'entén complerta aquesta condició tot i que part dels treballs es prestin a l'estranger, sempre que la suma de les retribucions corresponents als treballs esmentats tinguin o no la consideració de rendes obtingudes en territori espanyol d'acord amb l'article 13.1.c del Text refós de la Llei de l'impost sobre la renda de no residents, aprovat pel Reial decret legislatiu 5/2004, de 5 de març, no excedeixi del 15% de totes les contraprestacions del treball. Quan en virtut del que ha establert el contracte de treball el contribuent assumeixi funcions en una altra empresa del grup, en els termes establerts en l'article 42 del Codi de comerç, fora del territori espanyol, el límit anterior s'eleva al 30%. Quan no es pugui acreditar la quantia de les retribucions específiques corresponents als treballs fets a l'estranger, per al càlcul de la retribució

corresponent a aquests treballs s'han de prendre en consideració els dies que efectivament el treballador ha estat desplaçat a l'estranger.

- Que aquests treballs es facin per a una empresa o entitat resident a Espanya o per a un establiment permanent situat a Espanya d'una entitat no resident en territori espanyol. S'entén complerta aquesta condició quan els serveis redundin en benefici d'una empresa o entitat resident a Espanya o d'un establiment permanent situat a Espanya d'una entitat no resident en territori espanyol. En el cas que el desplaçament s'hagi produït en el si d'un grup d'empreses, en els termes establerts en l'article 42 del Codi de comerç, i exclusivament a aquests efectes, cal que el treballador sigui contractat per l'empresa del grup resident a Espanya o que es produeixi un desplaçament a territori espanyol ordenat per l'ocupador.
- Que els rendiments del treball que es derivin d'aquesta relació laboral no estiguin exempts de tributació per l'impost sobre la renda de no residents.
- Que les retribucions previsibles derivades del contracte de treball en cadascun dels períodes impositius en els quals s'apliqui aquest règim especial no superin la quantia de 600.000 euros anuals.

Exemple

Un club de futbol espanyol fitxa un entrenador alemany perquè el dirigeixi durant els tres propers anys, per un import de 500.000 euros anuals. L'entrenador no havia residit abans a Espanya. El contracte i el trasllat de l'entrenador a Espanya es fan l'1 de setembre de 2008.

L'entrenador adquireix la residència fiscal espanyola l'any 2009, en residir a Espanya durant més de 183 dies. Els anys 2009, 2010 i 2011, tributarà en l'IRPF conforme a les regles de l'IRNR si, com és lògic, opta pel règim especial dels treballadors desplaçats. L'opció s'aplicarà fins al final de la seva estada en territori espanyol, llevat de renúncia al règim.

En vista del sou que percebrà, és obvi que la tributació al tipus general de les rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent (el 24%, segons l'article 25.1 TRLIRNR) és clarament favorable.

2.6. Institucions d'inversió col·lectiva

Finalment, es regula el règim especial de les **institucions d'inversió col·lectiva** que recull la LIRPF en termes molt semblats als del TRLIS. Aquest règim 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 reemborsament de les accions o participacions), la tributació de la devolució d'aportacions (en els supòsits de reducció de capital de societats d'inversió de capital variable), així com de la totalitat de l'import obtingut (en els supòsits de distribució de la prima d'emissió d'accions de societats d'inversió de capital variable).

Per tant, els contribuents que tinguin la condició de socis o partícips d'institucions d'inversió col·lectiva s'han d'imputar les rendes següents:

Lectura recomanada

En relació amb la tributació dels socis o partícips en el règim especial de les institucions d'inversió col·lectiva, podeu consultar l'article 94 LIRPF.

a) Els guanys o les pèrdues patrimonials produïts en ocasió de la transmissió de les accions o participacions o del reemborsament d'aquestes últimes.

b) Els resultats distribuïts per les institucions d'inversió col·lectiva.

c) En els supòsits de reducció de capital de societats d'inversió de capital variable que tingui per finalitat la devolució d'aportacions, l'import d'aquesta o el valor normal de mercat dels béns o drets percebuts, que es qualificarà com a *rendiment del capital mobiliari*.

d) En els supòsits de distribució de la prima d'emissió d'accions de societats d'inversió de capital variable, la totalitat de l'import obtingut, sense que sigui aplicable la minoració del valor d'adquisició de les accions prevista en l'article 25.1.e LIRPF.

Aquest règim especial és aplicable als socis o partícips d'institucions d'inversió col·lectiva (que no estiguin constituïdes en paradisos fiscals) que hagin estat constituïdes i que estiguin domiciliades en algun estat membre de la Unió Europea i que estiguin inscrites en el registre especial de la Comissió Nacional del Mercat de Valors, a l'efecte de ser comercialitzades per entitats residents a Espanya.

D'altra banda, d'acord amb el que preveu l'article 95 LIRPF, els contribuents que participen en institucions d'inversió col·lectiva constituïdes en paradisos fiscals han d'integrar a la seva base imposable general la diferència positiva (mai negativa) entre el valor de liquidació de participació el dia de tancament del període impositiu i el valor d'adquisició que tingui. Els beneficis distribuïts per la institució d'inversió col·lectiva no s'imputen i minoren el valor d'adquisició de la participació.

La quantitat imputada es considera un valor d'adquisició superior a efectes fiscals. Així, es tracta de corregir l'eventual doble imposició derivada del gravamen de la renda, en primer lloc, mitjançant la referida imputació i, posteriorment, quan es transmet l'acció o es percep el benefici distribuït.

Finalment, s'estableix una presumpció, que admet prova en contra, en virtut de la qual la diferència entre el valor de liquidació de la participació i el valor d'adquisició que té és del 15% del valor d'adquisició. Amb això es vol establir una renda presumpta per al cas que l'Administració tributària no tingui informació respecte als valors de liquidació de les entitats constituïdes en paradisos fiscals.

Per a calcular el guany o pèrdua patrimonial en els casos de transmissió o reemborsament a títol oneros d'accions o participacions representatives del capital o patrimoni d'aquest tipus d'institucions, s'ha de tenir en compte la dife-

rència entre el valor d'adquisició i el valor de transmissió (determinat pel valor liquidatiu aplicable en la data en la qual aquesta transmissió o reemborsament es produeixi o, en defecte d'això, per l'últim valor liquidatiu publicat).

Exemple

La Sra. Téllez adquireix al mes de maig una participació en una institució d'inversió col·lectiva constituïda en un país qualificat per reglament com a paradís fiscal, per un preu de 6.000 euros.

Determineu quina quantitat ha d'integrar la Sra. Téllez a la seva declaració de l'IRPF en els casos següents: a) el 31 de desembre, no coneix quin és el valor de la participació; b) prova que el valor de la participació amb aquesta data és de 6.100 euros, i c) prova que el valor de la participació amb aquesta data és de 5.900 euros.

En el primer cas, la Sra. Téllez ha d'integrar en la part general de la base imposable el 15% de 6.000 euros, és a dir, 900 euros.

En el segon cas, la Sra. Téllez ha d'integrar a la part general de la base imposable: $6.100 - 6.000 = 100$ euros.

I en el tercer cas, la Sra. Téllez no ha d'integrar a la part general de la base imposable cap quantitat, ja que solament s'integra la diferència positiva entre el valor de la participació l'últim dia del període impositiu i el valor d'adquisició que tingui.

3. Gestió de l'impost

La gestió de l'IRPF, com la de la majoria dels grans impostos en els sistemes tributaris de masses moderns, descansa sobre la **col·laboració del contribuent**, que, en compliment dels seus deures legals, no solament ha de declarar totes les dades i les 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, hem d'afegir a això 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, que compleixen un paper essencial en la gestió del tribut.

En aquesta mateixa línia, el propòsit principal de les reformes introduïdes en aquesta matèria ha estat ajustar al màxim el sistema de pagaments a compte, amb la finalitat que l'import d'aquests pagaments es correspongui de la manera més exacta possible amb la quota final que s'ha de satisfer, de manera que es pugui reduir el nombre de declarants i de sol·licituds de devolució.

3.1. Obligació de declarar

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

a) Rendiments de treball, amb el límit de 22.000 euros bruts anuals. Aquest límit es redueix a 11.200 euros en quatre casos: si el contribuent percep rendiments del treball de més d'un pagador (excepte quan la suma de les quantitats percebudes del segon i de la resta dels pagadors no superin en conjunt els 1.500 euros bruts anuals, i quan es tracti de contribuents que perceben exclusivament rendiments dels que preveu 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 o prestacions dels plans de previsió assegurats, ja que llavors el límit és el general de 22.000 euros bruts anuals); si el contribuent percep pensions compensatòries del cònjuge o anualitats per aliments no imposades per decisió judicial, és a dir, no

Lectura recomanada

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

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 contribuent percep rendiments íntegres del treball no subjectes a un tipus fix de retenció.

b) Rendiments del capital mobiliari i guanys patrimonials sotmesos a retenció o ingrés a compte, amb el límit d'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 d'1.000 euros anuals, i pèrdues patrimonials inferiors a 500 euros.

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

En tot cas, estan **obligats a declarar** els contribuents que tinguin dret a practicar deduccions per adquisició d'habitatge, per compte d'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 empresarial i assegurances de dependència que redueixin la base imposable.

La conseqüència pràctica de l'absència d'obligació de presentar la declaració és, fonamentalment, la disminució per als contribuents dels costos indirectes derivats del compliment dels deures formals establerts per la normativa de l'IRPF, sense perjudici de la possibilitat que se sol·liciti i, si escau, es confirmi l'esborrany de declaració.

Referent a això, convé matisar la diferència que hi ha entre l'exclusió de l'obligació de declarar, recollida en la LIRPF, i l'establiment d'un mínim exempt en el tribut. Quan s'articula l'exclusió de l'obligació de declarar, el fet imposable es produeix plenament, de manera que queden subjectes i no exemptes la totalitat de les rendes pel contribuent. Mentre que, quan s'apliquen els mínims exempts previstos en la normativa (igual que succeeix amb qualsevol tipus d'exempció), encara que el fet imposable es produeix igualment, no s'origina cap gravamen sobre les rendes exemptes.

De manera que els contribuents no sotmesos a l'obligació de declarar per raó de la naturalesa i quantia de les rendes obtingudes queden, no obstant això, gravats per l'impost per mitjà de les retencions suportades en percebre aquestes rendes.

Exemple

El Sr. Benítez obté les rendes següents durant l'exercici: rendiments íntegres del treball personal, 18.000 euros; rendiments íntegres del capital mobiliari subjectes a retenció, 1.200 euros; rendes immobiliàries imputades, 600 euros; i rendiments íntegres del capital mobiliari derivats de Lletres del Tresor: 500 euros.

Malgrat que els rendiments íntegres del treball personal i els del capital mobiliari subjectes a retenció obtinguts pel Sr. Benítez no aconsegueixen els límits previstos per la normativa per a l'obligació de declarar, la suma de les rendes immobiliàries imputades obtingudes (600 euros) i dels rendiments íntegres del capital mobiliari derivats de las Lletres del Tresor (500 euros) excedeix el límit establert per a no haver d'estar obligat a declarar. Per tant, el Sr. Benítez està obligat a declarar en aquest exercici.

3.2. L'autoliquidació i l'assistència tributària

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

A més, el contribuent casat i no separat legalment amb una autoliquidació a ingressar podrà sol·licitar la suspensió de l'ingrés del deute tributari en el moment de presentar la declaració, sense interessos de demora, en una quantia igual o inferior a la devolució a la qual tingui dret el seu cònjuge per aquest mateix impost, que haurà de presentar la seva autoliquidació de manera simultània.

El pagament dels deutes corresponents a l'IRPF es pot fer per mitjà del lliurament de béns que formin part del patrimoni històric espanyol i que estiguin inscrits en l'Inventari General de Béns Mobles o en el Registre General de Béns d'Interès Cultural.

No obstant això, com ja hem avançat, la quota diferencial pot resultar negativa en el cas que la suma de les retencions, els ingressos a compte i els pagaments fraccionats sigui superior a l'import de la quota resultant de l'autoliquidació. En aquest cas, l'Administració procedirà, si cal (sobre la base de la declaració presentada), a practicar una liquidació provisional en un termini de sis mesos i a practicar la devolució d'ofici de l'excés sobre la quota¹⁰.

Si no es dicta la liquidació provisional en el termini assenyalat, l'Administració ha de procedir a la devolució, de manera que si no s'ordena el pagament de la devolució en el termini esmentat de sis mesos per causa no imputable al contribuent, s'aplica automàticament l'interès de demora a la quantitat de la devolució.

Lectura recomanada

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

⁽¹⁰⁾Articles 103 LIRPF i 65 RIRPF.

En relació amb la presentació i el pagament de la declaració de l'IRPF, adquireixen molta importància les actuacions d'assistència als obligats tributaris.

L'**assistència tributària**, segons estipula l'article 77.1 del Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs (RGGIAT), "consisteix en el conjunt d'actuacions que l'Administració Tributària posa a la disposició dels obligats per a facilitar l'exercici dels seus drets i el compliment de les seves obligacions. Entre altres actuacions, l'assistència tributària pot consistir en la confecció de declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades, i també en la confecció d'un esborrany de declaració".

Per tant, es poden definir les **actuacions d'assistència** prestades per l'Administració tributària com les que coadjuven els obligats tributaris al compliment de les seves obligacions tributàries formals o a l'exercici dels seus drets, en el marc del foment del compliment voluntari de les obligacions tributàries.

Mitjançant les actuacions d'assistència tributària, l'Administració no es limita a proporcionar una determinada informació, sinó que es tracta d'actuacions administratives d'ajuda a l'obligat tributari, que majoritàriament van encaminades a determinar el deute tributari i emplenar la declaració corresponent per mitjà de posar a la disposició d'aquest obligat tributari mitjans de caràcter molt variat: tècnics, materials o humans. No obstant això, de vegades, l'ajuda administrativa consisteix simplement en l'habilitació del mitjà telemàtic per a la realització d'una determinada actuació no relacionada directament amb la quantificació del deute tributari (per exemple, la possibilitat de presentar per Internet recursos i reclamacions economicoadministratives).

Les actuacions d'assistència tributària es caracteritzen pel següent:

- 1) En primer lloc, perquè se solen prestar generalment a instàncies de part (així ocorre, per exemple, en la confecció de declaracions tributàries per part de l'Administració), encara que també es poden prestar d'ofici (com succeeix amb la posada a la disposició dels programes d'ajuda per a confeccionar declaracions tributàries).
- 2) En segon lloc, perquè poden estar dirigides a una col·lectivitat (novament quan l'actuació consisteix a posar-les a disposició del contribuent), encara que majoritàriament tenen per destinatari un sol contribuent, a diferència de les actuacions d'informació.

3) En tercer lloc, perquè incorporen la interpretació que l'Administració fa de la normativa tributària. En aquesta característica s'assemblen a les actuacions d'informació i, igual que succeeix amb aquestes últimes, tampoc no s'adverteix prou els obligats tributaris d'aquesta circumstància, això és, que quan l'Administració els ajuda a complir les seves obligacions formals ho està fent d'acord amb una interpretació de la normativa tributària, de la qual aquests obligats tributaris poden discrepar.

4) En últim lloc, perquè, igual que succeeix amb les d'informació, no solament són prestades directament per l'Administració tributària, sinó que, a vegades, les exerceix personal extern a l'Administració, com succeeix en el cas de l'emplenament telefònic de les autoliquidacions de l'IRPF.

El RGGIAT estableix que quan l'assistència es materialitzi en la **confecció de declaracions**, autoliquidacions i comunicacions de dades a sol·licitud de l'obligat tributari, l'actuació de l'Administració Tributària consisteix a transcriure les dades aportades pel sol·licitant i a fer els càlculs corresponents. Ultimat el model, s'ha de lliurar per a revisar-lo i per a verificar la transcripció correcta de les dades i la signatura de l'obligat, si aquest ho considera oportú¹¹.

⁽¹¹⁾Article 77.2 RGGIAT.

És important destacar, així mateix, que, d'acord amb el que preveu l'article 77.4 RGGIAT, les dades, els imports o les qualificacions continguts a les declaracions, autoliquidacions o comunicacions de dades confeccionades per l'Administració **no vinculen l'Administració** en l'exercici de les actuacions de comprovació o investigació que es puguin desenvolupar amb posterioritat.

Una de les principals actuacions d'assistència al contribuent, en l'àmbit estatal, que exerceix l'Agència Estatal d'Administració Tributària (AEAT) consisteix a emplenar declaracions tributàries utilitzant els programes informàtics d'ajuda per a confeccionar-les. També en l'àmbit autonòmic són molts els exemples d'aquest tipus d'actuació d'assistència i, en menor mesura, també està present en alguns ens locals.

En relació amb aquesta actuació, es poden fer les precisions següents. En primer lloc, la confecció de declaracions per part de l'Administració tributària i la posada a disposició dels obligats de programes d'ajuda per a aquest fi constitueixen dues actuacions d'assistència diferenciades, si bé estan estretament relacionades i es poden donar conjuntament, encara que no necessàriament.

I, en segon lloc, l'assistència en l'emplenament de declaracions mitjançant els programes d'ajuda no solament es presta de manera exclusiva per part de l'Administració tributària, sinó també per part d'altres entitats, en el marc de la col·laboració social prevista en l'article 92 LGT, com, per exemple, les entitats financeres, les cambres de comerç o les comunitats autònomes. La

col·laboració d'aquestes entitats en la confecció de declaracions tributàries no constitueix la prestació d'assessorament fiscal, ja que simplement es limiten a l'emplenament de la declaració per mitjà del programa informàtic esmentat.

L'AEAT es va veure en la necessitat de signar acords de col·laboració amb altres entitats a l'efecte que també confeccionessin les declaracions de l'IRPF per mitjà del Programa d'ajuda per a la declaració de renda (PADRE), en vista de l'espectacular auge en la utilització d'aquest programa en les administracions i delegacions tributàries. En primer lloc, van ser les entitats financeres les que van prestar aquest servei mitjançant la seva àmplia xarxa d'oficines, i després s'hi van incorporar les cambres de comerç i les comunitats autònomes.

En l'àmbit estatal, les **declaracions confeccionades per la mateixa AEAT** es poden emplenar per mitjà de diferents vies o llocs: a les mateixes dependències de l'AEAT mitjançant el sistema de cita prèvia o de personació directa, o per telèfon.

El 1995, es va introduir, com a experiència pilot, la possibilitat d'enviar per correu els impresos de presa de dades del programa PADRE a determinats contribuents pertanyents a diverses províncies, a l'efecte que els retornessin emplenats a la seva delegació, la qual els remetia per correu la declaració resultant perquè la presentessin per la via corresponent.

Quant a la confecció de les declaracions a les mateixes oficines de l'AEAT, s'ha d'assenyalar que la prestació d'aquest servei s'ha anat generalitzant en totes les delegacions i administracions, mitjançant el sistema de cita prèvia o per personació directa en aquestes dependències.

En el cas de la cita prèvia, es pot sol·licitar o bé directament mitjançant la personació a les oficines administratives o per via telefònica, mitjançant un telèfon centralitzat de cost compartit i cobertura sobre el territori nacional, o bé per Internet.

Aquest sistema té avantatges evidents, ja que permet atendre el ciutadà en el moment previst i en temps reduïts d'espera, cosa que comporta una millor imatge i qualitat del servei que es presta al ciutadà. Possibilita programar adequadament els mitjans materials i personals necessaris, en conèixer-se prèviament el nombre de persones que seran atesos en cada punt d'atenció. I suavitza la "pressió psicològica" que té sobre els funcionaris l'aglomeració de públic, de manera que es milloren les seves condicions de treball.

D'altra banda, cal esmentar que seria desitjable que constés una còpia dels documents i dades que aporten els obligats tributaris, com a mitjà de prova, a l'efecte de poder-se exonerar d'una responsabilitat ulterior.

En aquests termes es pronunciava ja l'informe del Defensor del Poble de 1999, en la recomanació 4.3, en assenyalar que es produeix inseguretats jurídica en l'aplicació del programa PADRE perquè no consten en la presentació els documents que aporta el contribuent; i si, al seu moment, l'Administració replicava a aquesta situació que revestia una gran complexitat, en l'actualitat, això no hauria de constituir un problema, ja que hi ha prou mitjans tècnics per a justificar els documents i les dades aportats pels obligats tributaris, en aquesta actuació d'assistència tributària.

Com s'ha comentat, no és aquest el camí que segueix el RGGIAT, que no fa referència a cap document que reculli la informació facilitada per l'obligat tributari, sinó que simplement assenyala que "l'actuació de l'Administració tributària ha de consistir en la transcripció de les dades aportades pel sol·licitant i en la realització dels càlculs corresponents. Ultimat el model, s'ha de lliurar per a revisar-lo i per a verificar la transcripció correcta de les dades i la signatura de l'obligat, si aquest ho considera oportú".

Finalment, es pot sostenir raonablement que s'hauria de regular *de lege ferenda* la comprovació abreujada en el mateix moment que l'Administració confecciona la declaració.

Igualment, també és aconsellable que la normativa consideri que, en aquells casos en què els obligats tributaris no hagin aportat tota la documentació necessària però que estigui en poder de l'Administració, no se'n pot derivar cap responsabilitat, ja que, sobre la base de l'article 35.f LRJPAC i l'article 34.1.h LGT, els ciutadans tenen dret de no aportar els documents que ja es troben en poder de l'Administració.

Relacionat estretament amb aquestes actuacions d'assistència als obligats tributaris, el RGGIAT es refereix als **programes informàtics d'ajuda** per a emplenar declaracions. L'Administració tributària pot facilitar als obligats tributaris programes informàtics d'assistència per a confeccionar i presentar declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades. En l'àmbit de competències de l'Estat, aquests programes s'han d'ajustar al que estableix l'ordre del ministre d'Economia i Hisenda per la qual s'aprovi el model corresponent. Així mateix, pot facilitar altres programes d'ajuda i assistència, en el marc del deure d'assistència als obligats tributaris, per facilitar-los el compliment de les obligacions fiscals¹².

⁽¹²⁾Article 78.1 RGGIAT.

En l'àmbit estatal, es tracta de programes informàtics fets per l'AEAT, que serveixen per a emplenar declaracions i que es posen a la disposició dels obligats tributaris de manera gratuïta al web de l'Agència Tributària. Aquests programes, que tenen tradició en alguns sistemes fiscals de països desenvolupats, ofereixen garantia de seguretat al contribuent en estar fets per la mateixa AEAT i reporten una sèrie d'avantatges tant per a l'obligat tributari com per a l'Administració.

Per a l'obligat tributari, comporten una eina important d'ajuda per a confeccionar les declaracions; tasca no sempre fàcil, atesa la complexitat de la normativa i del sistema tributari, i també atesa l'obligació a càrrec del contribuent de fer la liquidació i la quantificació de la quota tributària. D'altra banda, com que aquests programes contenen els criteris administratius d'aplicació dels tributs, es produeix una disminució o gairebé absència d'errors aritmètics, i es respecten els límits imposats per la normativa tributària.

Ara bé, com ja s'ha assenyalat, aquesta incorporació de la interpretació administrativa de la normativa tributària als programes informàtics no ha d'impedir, òbviament, que els **obligats tributaris discrepin d'aquesta interpretació**; i, en cas que la utilització d'aquests programes els causi una lesió, pot originar el dret a una indemnització, en aplicació de la responsabilitat patrimonial de l'Administració tributària. La majoria dels obligats tributaris no són conscients d'aquestes circumstàncies, fonamentalment per l'escassa o nul·la informació que l'Administració ofereix sobre aquest tema.

Lectura recomanada

R. Oliver Cuello (2009). "La regulación de la Administración electrónica tributaria". A: A. M. Delgado; R. Oliver i altres (coord.). *Administración electrónica tributaria*. Barcelona: Bosch.

Des del punt de vista de l'Administració, l'ús d'aquests programes informàtics comporta més agilitat en el tractament de les declaracions resultants, sobretot si aquestes declaracions queden gravades directament en les bases de dades de l'Administració, perquè són enviades per mitjans telemàtics directament a l'AEAT.

A més, disminueixen els processos de comprovació o investigació, ja que pràcticament s'eliminen els errors aritmètics o en l'aplicació dels límits marcats per la normativa corresponent.

Aquests programes informàtics generen les declaracions en arxius PDF, susceptibles de ser guardats en suports informàtics, cosa que permet una considerable agilitat del tractament de les dades i la possibilitat d'enviar-les directament per via telemàtica o llegir-les de manera automatitzada quan l'Administració les ha de gravar.

A més, no cal oblidar, com ja hem comentat, que aquests programes informàtics també els utilitzen la mateixa Administració tributària i les entitats col·laboradores quan emplenen d'algunes declaracions dels obligats tributaris.

Entre tots aquests programes informàtics destaca, sens dubte, pel grau de generalització, difusió i per la transcendència que té, el **PADRE** (Programa d'ajuda a la declaració de RENDA), la finalitat del qual és prestar ajuda anònima i gratuïta als contribuents per a confeccionar les declaracions relatives a l'IRPF, des de l'elaboració material fins a la valoració de l'opció conjunta quan el contribuent està integrat en una unitat familiar respecte de la individual en el cas de l'IRPF.

Aquest programa va entrar en funcionament l'any 1986. Inicialment, la impressió del PADRE es feia en paper continu i, posteriorment, es va permetre la impressió en paper blanc mitjançant una impressora làser, amb els avantatges que comporta pel que fa a la disminució del temps d'impressió, entre altres factors.

Aquest programa informàtic d'ajuda per a confeccionar l'IRPF es caracteritza per la senzillesa, ja que no cal fer càlculs previs, sinó simplement introduir les dades necessàries. Així mateix, ofereix la possibilitat d'incorporar la informació tributària de l'obligat tributari que es troba en poder de l'Administració, relativa als rendiments de treball personal, de l'activitat professional, del capital mobiliari i a fons d'inversió mobiliària, per a importar-la directament i automàticament a la declaració i sense necessitat de certificat d'usuari. Esta última opció resulta de gran interès, ja que facilita també l'emplenament de cadascuna de les caselles del model de declaració en la qual correspon situar cadascuna de les informacions o dades de naturalesa tributària.

El PADRE es troba a la disposició del contribuent en diferents mitjans: directament a l'AEAT, a les seves pròpies oficines o en equips mòbils, en altres entitats i per Internet, baixant-lo directament des del web de l'Agència Tributària.

Per resoldre problemes d'incompatibilitat amb els diferents sistemes operatius, l'AEAT ofereix la possibilitat d'accedir al portal de programes d'ajuda en línia, mitjançant el qual tots els usuaris es poden connectar mitjançant Citrix a un ordinador remot de l'Agència Tributària i utilitzar els programes en línia.

D'altra banda, en vista de l'espectacular augment de contribuents que utilitzen el PADRE, i davant la possibilitat de saturació en els locals administratius per a la confecció de declaracions, l'AEAT ha subscrit acords amb determinats ens, en el marc de la **col·laboració social** prevista en l'article 92 LGT. En aquest context, la confecció de les declaracions de l'IRPF amb el PADRE, com una altra actuació d'assistència diferenciada, la poden dur a terme diferents agents, en les mateixes condicions que l'AEAT: entitats col·laboradores en la recaptació tributària, cambres de comerç o les comunitats autònomes. Així mateix, es permet que hi hagi diferents associacions puguin emplenar i presentar declaracions en nom dels contribuents per mitjans i suports informàtics.

Com ja s'ha comentat, la confecció material d'aquestes entitats de les declaracions mitjançant el PADRE no comporta de cap manera l'acompliment de funcions d'assessoria fiscal; simplement es tracta de diversificar els llocs en els quals s'utilitza el programa informàtic esmentat a fi de facilitar als contribuents l'emplenament de les declaracions.

En l'àmbit també de l'IRPF, hi ha programes per al càlcul de les retencions i per a l'elaboració dels models 201 i 225 de l'impost de societats i l'impost sobre la renda de no residents. També hi ha programes informàtics en relació amb els models 340, 390 i 392 de l'IVA, amb els 500, 503 i 511 de duanes i impostos especials (en els quals també es permet obtenir el fitxer per a presentar-lo telemàticament o en suport magnètic) i amb els models 180, 182, 184 188, 190, 193,198, 296, 345, 340, 347 i 349, relatius a declaracions informatives, i programes alhora per a emplenar els models 310 i 131, pertanyents a l'àmbit dels mòduls de l'IVA i de l'IRPF, respectivament, i programes amb fonts en Cobol per a fer la prevalidació de les declaracions informatives 038, 195, 215, 340, 349 i 996.

Igualment, hi ha programes d'ajuda per a subministrar informació tributària a les administracions públiques, entre els quals es pot esmentar el programa per a facilitar aquest subministrament que permet la confecció de la llista de l'impost sobre activitats econòmiques, el programa per a crear i llegir fitxers amb la finalitat de facilitar la gestió recaptatòria en via de constrenyiment de l'Administració pública i organismes públics i els programes per a facilitar l'emplenament dels models 995 i 994, relatius a la cessió d'informació urbanística per a entitats locals.

3.3. La presentació telemàtica de la declaració

Entre totes les actuacions d'assistència tributària per via telemàtica, destaca, sens dubte, la **presentació de declaracions per Internet**.

Per aquest motiu la LGT s'hi refereixi en assenyalar que, en l'àmbit de competències de l'Estat, el ministre d'Hisenda pot determinar els supòsits i les condicions en què els obligats tributaris han de presentar per mitjans telemàtics les declaracions, autoliquidacions, comunicacions, sol·licituds i qualsevol altre document amb transcendència tributària¹³.

Aquesta via de comunicació amb l'Administració tributària ofereix, entre d'altres, els avantatges següents: disminució de la pressió fiscal indirecta, ja que per al contribuent resulta un sistema més còmode de tramitació de les seves declaracions; minoració de la càrrega de treball gestora de l'Administració, que evita tasques d'enregistrament, tramitació i, en general, de moviment de

Lectura recomanada

A. M. Delgado García (2009). "Manifestaciones de la Administración electrónica". A: A. M. Delgado; R. Oliver i altres (coord.). *Administración electrónica tributaria*. Barcelona: Bosch.

⁽¹³⁾ Article 98.4 LGT.

paper; reducció dels temps de tramitació de les declaracions; i disminució del temps necessari per a processar i detectar l'evolució de variables econòmiques, la qual cosa permet un millor seguiment de la recaptació global i per sectors.

En relació amb les declaracions tributàries, es permet tant presentar-les per Internet, com, si escau, fer-ne el pagament. Així mateix, no solament és possible fer telemàticament el pagament de deutes autoliquidats per l'obligat tributari, sinó també el de deutes liquidats per l'Administració mateixa. En aquest context, la LGT assenyalava que la normativa tributària regula els requisits i les condicions perquè el pagament es pugui fer utilitzant tècniques i mitjans electrònics, informàtics o telemàtics¹⁴.

(14) Article 60.1 LGT.

En l'actualitat, en la majoria de les figures impositives estatals es permet la presentació telemàtica i, si escau, el pagament de declaracions o autoliquidacions per Internet, en relació no solament amb la realització del fet imposable, sinó també amb retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats, i fins i tot amb obligacions d'informació. Entre aquestes liquidacions destaquen l'IVA, l'IRPF, l'impost de societats, l'impost sobre la renda de no residents i els impostos especials.

A aquests efectes, cal tenir un **certificat d'usuari** (certificat de signatura electrònica avançada), matèria regulada en l'Ordre del Ministeri d'Hisenda 1181/2003, de 12 de maig, per la qual s'estableixen normes específiques sobre l'ús de la signatura electrònica en les relacions tributàries, i la Resolució de la Direcció General de l'AEAT, de 24 de juliol de 2003, per la qual s'estableix el procediment que cal seguir per a l'admissió de certificats d'entitats prestadores de serveis de certificació electrònica. També cal tenir en compte les previsions contingudes en el Reial decret 1671/2009, de 6 de novembre, pel qual es desplega parcialment la Llei 11/2007, de 22 de juny, d'accés electrònic dels ciutadans als serveis públics (LAECSP), especialment, els articles 10 a 16, dedicats a la identificació i a l'autenticació en l'accés electrònic dels ciutadans a l'Administració general de l'Estat i els organismes públics que hi estan vinculats o en són dependents.

L'article 3.1 de la Llei 59/2003, de 19 de desembre, de signatura electrònica defineix la signatura electrònica com el conjunt de dades, en forma electrònica, consignats amb unes altres o associades amb aquestes altres, i que es poden utilitzar com a mitjà d'identificació del signatari. Al costat d'aquest concepte general de *signatura electrònica*, la llei esmentada (art. 3.2) defineix una classe específica o qualificada a la qual denomina *signatura electrònica avançada* i que es caracteritza pel fet de reunir exigències de seguretat singulars: és la signatura electrònica que permet identificar el signatari i detectar qualsevol modificació de les dades signades, que està vinculada al signatari de manera única i a les dades a què es refereix, i que ha estat creada per mitjans que el signant pot mantenir sota el seu exclusiu control.

En l'àmbit tributari, la Fàbrica Nacional de Moneda i Timbre actua, entre altres entitats admeses per l'AEAT, com a autoritat de certificació, d'acord amb l'habilitació concedida per l'article 81, apartat 1, lletra *b*, de la Llei 65/1997, de 30 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per al 1998.

Aquest organisme emet en l'actualitat certificats d'usuari X.509.V3, basats en la versió 3 de la Recomanació X.509 de l'International Telecommunications Union - Telecommunication, que contenen entre altres dades: la identificació de l'usuari, el número del certificat, la data de concessió i l'expiració del certificat, la clau pública i la signatura digital.

Aquests certificats, personals i intransferibles, es poden utilitzar no solament per a presentar telemàticament declaracions, quan una norma ho prevegi així, sinó també per a altres comunicacions telemàtiques amb l'Administració tributària.

Els passos per a l'obtenció del certificat d'usuari són quatre. En primer lloc, s'ha d'obtenir el certificat arrel de l'FNMT (classe 2 CA). En segon lloc, el contribuent ha de sol·licitar el certificat d'usuari a l'FNMT, la qual assigna un codi de sol·licitud a una de les claus que es genera i l'envia al contribuent perquè el presenti en l'acreditació. En tercer lloc, el contribuent s'ha d'acreditar en una oficina de l'AEAT, personant-se a les seves oficines, davant notari o davant una altra Administració pública que hagi subscrit el conveni corresponent, i aportant el DNI i el codi de sol·licitud del certificat. I, en últim lloc, el contribuent ha de baixar el certificat de la pàgina web de l'FNMT, per a la qual cosa ha d'aportar el NIF del titular en tots els casos.

Quant al **procediment per a presentar** i, si escau, pagar les declaracions o autoliquidacions telemàtiques, hem d'assenyalar que per a cada model de declaració s'estableix un procediment específic, encara que sol ser similar en tots els supòsits.

Per aquest motiu, a fi d'intentar homogeneïtzar alguns aspectes dels diferents procediments, es va aprovar l'Ordre EHA/3398/2006, de 26 d'octubre, per la qual es dicten mesures per a impulsar i homogeneïtzar determinats aspectes en relació amb la presentació de declaracions tributàries per via telemàtica.

Per a fer la presentació d'autoliquidacions amb resultat a ingressar per via telemàtica, cal fer prèviament el pagament, després del qual s'obté un número de referència complet (NRC) que serveix de justificant de pagament. En particular, el procediment que s'ha de seguir, a aquests efectes, és el següent:

1) En primer lloc, el declarant s'ha de posar en contacte amb l'entitat col·laboradora en la recaptació (entitat financera), o bé anant presencialment a les seves oficines o bé per via telemàtica (mitjançant el servei de banca telemàtica o mitjançant l'oficina virtual de l'AEAT, cas en què es pot fer tant en nom propi com per col·laboració social), a l'efecte que es facilitin una sèrie de dades relatives a l'autoliquidació el resultat de la qual s'ingressarà.

Així, si accedim a l'oficina virtual de l'AEAT ("Pgament d'impostos/autoliquidacions"), s'ha de seleccionar el model concret de declaració de què es tracta i la forma de pagament que s'utilitzarà: pagament mitjançant càrrec en compte o pagament amb targeta de crèdit o dèbit (en aquest cas s'ha d'indicar l'entitat emissora de la targeta). A més, s'han de consignar les dades de l'autoliquidació i les del compte bancari o targeta de pagament. Totes les dades emplenades han de ser signades amb el certificat d'usuari, tenint en compte que el titular del certificat ha de coincidir amb el titular del compte bancari o de la targeta de pagament.

D'altra banda, també és possible presentar telemàticament autoliquidacions amb sol·licitud de compensació, ajornament o fraccionament, simple reconeixement de deu-

te o sol·licitud d'anotació en compte corrent tributari, seguint el mateix procediment descrit. La sol·licitud d'ajornament, fraccionament, compensació, etc., es fa en el mateix moment en el qual es presenta telemàticament l'autoliquidació. En aquests casos, juntament amb l'autoliquidació, els declarants han d'enviar per via telemàtica al registre telemàtic de l'Agència Estatal d'Administració Tributària el document corresponent establert en la normativa per a cada tipus de sol·licitud, segons el que preveu la Resolució de 23 d'agost de 2005 de la Direcció general d'Agència Estatal d'Administració Tributària, per la qual es regula la presentació de determinats documents electrònics en el seu registre telemàtic general.

2) En segon lloc, l'entitat col·laboradora o l'entitat de dipòsit assigna al contribuïent l'NRC, una vegada comptabilitzat l'import ingressat, que s'ha de consignar posteriorment en la presentació telemàtica de l'autoliquidació. Així mateix, aquesta entitat lliura o remet un rebut al declarant (justificant de pagament), que té efecte lliurador davant de l'Administració tributària i que permet a aquesta administració comprovar que s'ha efectuat l'ingrés del tribut. El NRC es genera informàticament mitjançant un sistema criptogràfic que relaciona de manera unívoca l'NRC amb l'import que s'ha d'ingressar.

No obstant això, no cal obtenir l'NRC en els casos en els quals s'efectua el pagament diferit mitjançant la domiciliació de l'import que s'ha d'ingressar, de conformitat amb el que preveu l'Ordre EHA/3398/2006, de 26 d'octubre, per la qual es dicten mesures per a impulsar i homogeneïtzar determinats aspectes en relació amb la presentació de declaracions tributàries per via telemàtica. Aquesta opció de pagament diferit solament està disponible per a presentacions telemàtiques i simplifica la presentació en nom de tercers perquè no s'ha de fer el pagament telemàtic.

Així mateix, quan el resultat de l'autoliquidació sigui negatiu, amb sol·licitud de devolució o amb renúncia a la devolució, no cal obtenir, lògicament, l'NRC esmentat, sinó que el presentador s'ha de posar directament en comunicació amb l'AEAT mitjançant l'oficina virtual per passar a la fase següent del procediment de presentació telemàtica.

3) En tercer lloc, després d'haver fet l'operació anterior i haver obtingut, si escau, l'NRC corresponent, el declarant s'ha de posar en comunicació amb l'AEAT, mitjançant l'oficina virtual per presentar la declaració en la mateixa data en la qual va tenir lloc l'ingrés, o si escau, la sol·licitud de devolució.

En aquest punt, s'ha de tenir en compte que les autoliquidacions tributàries telemàtiques les poden els contribuïents, igual que en el cas d'autoliquidacions presentades per altres mitjans, espontàniament fora del període voluntari en dos supòsits: per a suplir la falta de presentació anterior o per a modificar l'autoliquidació presentada. Després d'accedir a l'apartat de presentació de declaracions d'aquesta oficina virtual, s'ha de presentar el model i tipus de declaració (a ingressar, a retornar, a compensar, sense activitat o resultat zero, amb domiciliació de l'import a ingressar, ingrés a anotar en compte corrent tributari, sol·licitud d'ajornament o fraccionament, reconeixement de deute, etc.), i també el certificat d'usuari.

A continuació, s'han d'emplenar les dades incloses en el formulari que apareix en la pantalla de la declaració; per a això, hi ha l'opció d'importar aquestes dades d'un fitxer si s'ha confeccionat la declaració amb un programa d'ajuda i l'opció de llegir l'NRC assignat per l'entitat col·laboradora d'un fitxer. En cas que s'hagin de transmetre diverses autoliquidacions del mateix tipus, és possible fer-ne la presentació per lots.

Si es fa el pagament diferit mitjançant la domiciliació de l'import a ingressar en lloc de l'NRC, cal facilitar el codi de compte de client (CCC). La domiciliació es remet a les entitats financeres, i s'hi ha de consignar el NIF del declarant, que ha de figurar, doncs, com a titular del compte corrent amb aquest NIF. El termini de presentació de les autoliquidacions trimestrals amb aquesta modalitat s'acaba el dia 15 del mes en el qual es fa la presentació i el càrrec en compte es produeix el dia en el qual finalitza el termini en període voluntari. Presentada la declaració, dins del termini previst per a la domici-

liació, es pot rectificar i anul·lar el compte bancari en el qual es carrega l'import del tribut i, d'altra banda, els col·laboradors socials poden consultar les domiciliacions l'ingrés de les quals no s'ha rebut. I, en el cas que es presenti una declaració amb sol·licitud d'ajornament o fraccionament o reconeixement de deute, en el formulari de la presentació de l'autoliquidació cal consignar un número de referència de registre (NRR). Des d'aquest formulari es pot obtenir l'NRR. Per a això, en primer lloc, s'ha de generar la sol·licitud corresponent (d'ajornament, fraccionament, etc.), que, posteriorment, serà signada i enviada. Així, s'obtindrà l'NRR de la sol·licitud, que s'ha d'incorporar a la presentació de l'autoliquidació. Si en aquest moment no es continua amb la presentació de l'autoliquidació, l'única cosa que s'ha presentat és la sol·licitud d'ajornament, fraccionament, etc., de manera que aquesta sol·licitud no serà admesa a tràmit.

La transmissió telemàtica de l'autoliquidació s'ha de fer en la mateixa data en la qual tingui lloc l'ingrés resultant d'aquesta autoliquidació. En conseqüència, es produeix una simultaneïtat en l'ingrés i en la presentació de l'autoliquidació, ja que tots dos tenen lloc el mateix dia, encara que, en realitat, el que es fa en primer lloc és l'ingrés i, posteriorment, la presentació.

Ara bé, si no es pot fer la presentació el mateix dia en el qual tingui lloc l'ingrés per raons tècniques, es pot fer la transmissió telemàtica de l'autoliquidació fins al segon dia hàbil següent al de l'ingrés.

En relació amb aquest punt, cal destacar que es podria donar el cas que, havent-se realitzat l'ingrés l'últim dia del període voluntari, no es pogués presentar dins d'aquest termini l'autoliquidació, perquè la Xarxa estava saturada, per problemes amb el servidor o per qualsevol altre problema de caràcter tècnic. Referent a això, considerem que, així mateix, la declaració es pot presentar dins dels dos dies hàbils següents a l'acabament del període voluntari, sense cap conseqüència jurídica per a l'obligat tributari.

No obstant això, si la presentació tampoc no es pot fer dins d'aquests dos dies, cal plantejar-se quins efectes es deriven per a l'obligat tributari. En aquests casos, com que l'ingrés ja s'ha produït, entenem que no existiria omissió de l'ingrés, de manera que no caldria imposar cap sanció per la infracció tipificada en l'article 191 LGT, ni tampoc exigir interessos de demora en concepte indemnitzatori. No obstant això, la falta de presentació de les autoliquidacions en els terminis assenyalats per la normativa tributària constitueix una infracció lleu tipificada en l'article 198 LGT, ja que l'ingrés del deute no eximeix de l'obligació de presentar la declaració.

Referent a això, s'ha de tenir en compte que hi ha diverses circumstàncies exoneradores de responsabilitat en matèria d'infraccions tributàries, regulades en l'article 179.2 LGT. De manera que si el declarant incorre en alguna d'aquestes circumstàncies, l'Administració no pot imposar-li cap sanció per infracció lleu. Així, per exemple, si es destrueix l'ordinador del declarant en el qual té instal·lat el certificat d'usuari, es pot aplicar la causa d'exoneració de responsabilitat consistent en la concurrència de força major, contemplada en la lletra *b* d'aquest precepte. O es pot aplicar la circumstància assenyalada en la lletra *d*, si el declarant obra amb la diligència necessària.

4) En quart lloc, l'obligat tributari que presenti la declaració per via telemàtica ha de generar la signatura electrònica per poder enviar la declaració. A continuació, el declarant ha de transmetre la declaració completa amb la signatura digital o, si escau, les signatures digitals. Es requereix més d'una signatura digital, per exemple, quan es presenta una declaració conjunta de l'IRPF per mitjans telemàtics, en la qual cal fer constar la signatura de tots dos cònjuges. No obstant això, en l'àmbit de la col·laboració social en la presentació de declaracions, solament s'ha de fer constar la signatura digital del presentador, però no és necessària la de l'obligat a qui representa.

5) En cinquè lloc, una vegada acceptada la presentació, l'AEAT li retorna a la pantalla la declaració o, si escau, el document d'ingrés o devolució, validats amb un codi electrònic de setze caràcters, a més de la data i hora de presentació. Finalment, el declarant ha de conservar la declaració o els documents acceptats i validats amb el codi electrònic corresponent.

Per tant, l'obligat tributari que fa la presentació telemàtica d'una declaració rep dos rebuts o justificants: un, corresponent a l'ingrés, i un altre, relatiu a la presentació de la declaració. Tots dos rebuts tenen caràcter lliurador per al contribuïent davant de l'Administració tributària. Per això és tan importants conservar-los.

3.4. L'esborrany de declaració

Els contribuïents poden sol·licitar que l'Administració tributària els remeti, a efectes merament informatius, un **esborrany de declaració**, sempre que obtinguin rendes procedents exclusivament de rendiments del treball; rendiments del capital mobiliari subjectes a retenció o ingrés a compte, i també els derivats de lletres del Tresor; imputacions de rendes immobiliàries, sempre que procedeixin com a màxim de dos immobles, i, finalment, guanys patrimonials sotmesos a retenció o ingrés a compte, i també les subvencions per a l'adquisició d'habitatge habitual.

L'extensió de l'esborrany a tots els contribuïents en la Llei 35/2006 ha implicat la supressió del règim de comunicació de dades per als contribuïents no obligats a declarar.

En el règim de l'esborrany de declaració de l'article 98 LIRPF, s'indica que si el contribuïent subscriu o confirma aquest esborrany, aquest document té la consideració de declaració per l'IRPF, i si aquest subjecte considera que l'esborrany no reflecteix la seva situació tributària, ha de presentar la declaració corresponent¹⁵. A més, el contribuïent pot instar la rectificació de l'esborrany quan entengui que s'han d'afegir dades personals o econòmiques que no s'hi ha inclòs o adverteixi que conté dades errònies o inexactes, mitjançant el procediment regulat reglamentàriament.

Quan l'Administració tributària no disposi de la informació necessària per a l'elaboració d'aquest esborrany, ha de posar a la disposició del contribuïent les dades que li facilitin la confecció de la declaració de l'impost.

El RGGIAT, referent a això, assenyalava que, en els casos i en els termes que estableixi la normativa de cada tribut, l'assistència també es pot prestar mitjançant la confecció de l'Administració tributària d'un esborrany de declaració a sol·licitud de l'obligat tributari. A aquests efectes, l'Administració tributària ha d'incorporar a l'esborrany les dades que té en poder seu que siguin necessàries

Lectura recomanada

I. Rovira Ferrer (2010). "La gestión del IRPF y la influencia de las tecnologías de la información". A: A. M. Delgado; R. Oliver i altres (coord.). *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Barcelona: Bosch.

⁽¹⁵⁾Articles 98 LIRPF i 64 RIRPF.

⁽¹⁶⁾Article 77 RGGIAT.

per a la declaració, amb l'import i la qualificació subministrada per l'obligat mateix o per un tercer que hagi de subministrar informació amb transcendència tributària¹⁶.

Igual que succeeix en el cas de l'emplenament de declaracions que fa l'Administració, també en el supòsit de confecció de l'esborrany de declaració l'article 77.4 RGGIAT preveu que les dades, els imports o les qualificacions continguts en els esborranys que hagin estat comunicats a l'obligat tributari **no vinculin l'Administració** en l'exercici de les actuacions de comprovació o investigació que es desenvolupin després.

Com assenyalava l'article 77.3 RGGIAT, ha de ser la normativa pròpia de cada tribut la que estableixi els casos i els termes en els quals els obligats poden sol·licitar l'esborrany de les declaracions. Fins al moment, solament s'ha previst i desenvolupat aquesta possibilitat en relació amb l'IRPF. A partir de 2003, es preveu que els contribuents obligats a declarar l'IRPF poden sol·licitar a l'Administració que els remeti, a efectes informatius, un esborrany de declaració, sempre que obtinguin exclusivament determinades rendes.

Com ja s'ha assenyalat, quan el contribuent estigui d'acord amb l'esborrany de declaració el pot **subscriure o confirmar**, tenint la consideració de declaració de l'impost. Si el contribuent no està d'acord amb l'esborrany, ha de presentar la declaració que consideri oportuna.

D'altra banda, quan l'Administració tributària no tingui la informació necessària per a elaborar l'esborrany, ha de posar a la disposició del contribuent les dades que li facilitin la confecció de la declaració de l'impost.

Per la seva banda, l'article 35.3 LAECSP es troba clarament relacionat amb l'àmplia experiència de l'Administració tributària en matèria dels esborranys de declaració de l'IRPF, i també la confirmació d'aquests esborranys per mitjà de diferents canals electrònics. Aquest precepte estableix que, a fi de facilitar-ne i promoure'n l'ús, els sistemes normalitzats de sol·licitud poden incloure comprovacions automàtiques de la informació aportada respecte a dades emmagatzemades en sistemes propis o pertanyents a altres administracions i, fins i tot, oferir el formulari emplenat, en tot o en part, a fi que el ciutadà verifiqui la informació i, si escau, la modifiqui i completi.

Les previsions de l'article 98 LIRPF, en relació amb l'esborrany de declaració, es desenvolupen cada any mitjançant una ordre ministerial, que estableix els supòsits i les condicions en les quals és possible presentar la sol·licitud i la confirmació o rectificació de l'esborrany de declaració de l'IRPF per mitjans telemàtics o telefònics.

Un exemple d'aquest tipus de regulació el podem trobar en l'Ordre EHA/585/2011, de 8 de març, per la qual s'aprova el model de declaració de l'IRPF per a l'exercici 2010.

En aquesta ordre, l'article 3 desplega la regulació de la sol·licitud d'esborrany de declaració de l'IRPF per diverses vies: mitjançant personació del contribuent, per mitjans telefònics i per mitjans telemàtics. Igualment, l'article 6 d'aquesta ordre ministerial fa el mateix respecte al procediment de modificació de l'esborrany de declaració.

I l'article 7 es refereix al procediment de subscripció o confirmació de l'esborrany esmentat, i estableix les mateixes vies esmentades anteriorment. Fins i tot, en el cas de declaracions amb resultat a retornar o negatiu, es preveu la possibilitat d'utilitzar missatges de telefonia mòbil (SMS).

Quan el resultat sigui a ingressar i el contribuent no opti per la domiciliació bancària en entitat col·laboradora com a mitjà de pagament, pot subscriure o confirmar l'esborrany i fer la liquidació corresponent a les oficines de les entitats de dipòsit que actuïn com a col·laboradores en la gestió recaptatòria situades en territori espanyol, en els seus caixers automàtics, sistemes de banca electrònica o telefònica i mitjançant qualsevol altre sistema de banca no presencial que tinguin establert, i també per l'Oficina Virtual de l'AEAT si es disposa de certificat d'usuari.

D'altra banda, quan s'opti per la domiciliació de l'ingrés (tant si és de tot l'ingrés com del primer termini en cas de fraccionament), es pot subscriure o confirmar l'esborrany per mitjà de l'Oficina Virtual de l'AEAT (amb certificat d'usuari o sense), trucant al Servei de Renda Assistència del Centre d'Atenció Telefònica o a les unitats de reconeixement de veu o anant a les oficines de l'AEAT o a les oficines habilitades sobre aquest tema per les comunitats autònomes i entitats locals. No obstant això, en aquests casos el termini per a presentar-los acaba una setmana abans del que estava previst amb caràcter general, encara que el càrrec en el compte corrent facilitat s'ha de fer el dia que s'acabi aquest últim termini.

Finalment, la confirmació o subscripció dels esborranys amb resultat a retornar i la sol·licitud de la devolució corresponent es pot fer en qualsevol oficina situada en territori espanyol de l'entitat de dipòsit que actuï com a col·laboradora en la gestió recaptatòria en la qual es vulgui rebre l'import de la devolució, i també en els caixers automàtics d'aquesta entitat, en els seus sistemes de banca electrònica o telefònica, per mitjà de qualsevol altre sistema de banca no presencial que tinguin establert i mitjançant l'enviament d'un missatge SMS dirigit a l'AEAT.

Així mateix, igual que els esborranys amb resultat negatiu o en els quals es vulgui renunciar a la devolució, es poden subscriure o confirmar trucant al Servei de Renda Assistència del Centre d'Atenció Telefònica, a les unitats de reconeixement de veu, per mitjà de l'Oficina Virtual de l'AEAT (tant si es disposa d'un certificat d'usuari com si no) i en qualsevol oficina de l'AEAT o en les oficines habilitades per a aquest tema per les comunitats autònomes i entitats locals.

3.5. Pagaments a compte

Pel que fa al **sistema de pagaments a compte** de l'IRPF, consisteix a fer retencions, ingressos a compte i pagaments fraccionats, que són tots 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 als rendiments, en els quals el retenidor de treu un percentatge determinat sobre l'import que s'ha de satisfer (variable en els rendiments del treball i fix en els del 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 fer pagaments a compte respecte a les rendes abonades en espècie, les quals, pel caràcter mateix que tenen, no poden quedar subjectes a retenció. Per aquest motiu, en la LIRPF es regulen de manera bàsicament unitària i es difereix la major part del règim jurídic que tenen al desenvolupament reglamentari.

Lectura recomanada

Sobre les normes generals de les retencions i ingressos a compte, podeu veure els articles 99 a 101 LIRPF, i 74 a 112 del RIRPF. L'article 101 LIRPF especifica els percentatges de retenció, ingrés a compte i pagaments fraccionats depenent dels diferents tipus de rendes.

Percentatges dels pagaments a compte

- Rendiments del treball derivats d'impartir cursos, conferències, col·loquis, seminaris i similars o derivats de l'elaboració d'obres literàries, artístiques o científiques, sempre que se cedeixi el dret de fer-ne l'explotació: 15% (aquest percentatge es redueix a la meitat en el cas de ser aplicable la bonificació per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla).
- Retribucions dels membres dels consells d'administració i juntes que actuïn en nom seu: 35% (aquest percentatge es redueix a la meitat en cas de ser aplicable la bonificació per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla).
- Rendiments del capital mobiliari: 19% (aquest percentatge es redueix a la meitat en cas de ser aplicable la bonificació per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla). En el cas dels dividends, primes d'assistència a juntes i participacions en beneficis, i també en els rendiments procedents de qualsevol classe d'actius (excepte el lliurament d'accions alliberades que facultin per participar en vendes o beneficis per causa diferent de la remuneració del treball), la base de la retenció és la contraprestació íntegra, sense tenir en compte, doncs, l'exempció corresponent.
- Rendiments del capital immobiliari: 19% (aquest percentatge es redueix a la meitat en cas de ser aplicable la bonificació per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla).
- Rendiments procedents de la propietat intel·lectual, industrial, de la prestació d'assistència tècnica, arrendament de mobles, negocis o mines i del subarrendament d'aquests: 19%.
- Rendiments d'activitats professionals: 15% amb caràcter general i 7% per als contribuents que iniciïn l'exercici d'activitats professionals en el període impositiu d'inici i en els dos següents, sempre que no hagin exercit cap activitat professional en l'any anterior al començament d'aquestes activitats (aquest percentatge es redueix a la meitat en cas de ser aplicable la bonificació per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla).
- Rendiments d'activitats agrícoles i ramaderes: 2%, excepte activitat d'engreix de porcí i avicultura: 1%.
- Rendiments d'activitats forestals: 2%.
- Altres activitats empresarials que determinin el rendiment net per estimació objectiva: 1%.
- Guanys patrimonials en la transmissió de títols representatius de la participació en institucions d'inversió col·lectiva: 19%, tret que no sigui procedent computar el guany per reinversió de l'import de l'alienació.
- Guanys patrimonials derivats d'aprofitaments forestals dels veïns en muntanyes públiques: 19%.
- Premis que es lliurin com a conseqüència de la participació en jocs, concursos, rifes o combinacions aleatòries, estiguin o no vinculades a l'oferta, promoció o venda de determinats béns, productes o serveis: 19%.
- Rendiments procedents d'arrendament o subarrendament de béns immobles urbans: 19% (aquest percentatge es redueix a la meitat quan l'immoble està situat a Ceuta o Melilla).
- Rendiments procedents de la cessió de l'explotació del dret d'imatge, amb caràcter general: 24%.

Podem assenyalar sobre el **règim jurídic** de les retencions i dels ingressos a compte els aspectes següents:

1) Estan obligats a retenir o practicar ingressos a compte les persones jurídiques i la resta de les entitats que satisfacin o abonin rendes subjectes a l'IRPF, els contribuents que abonin aquestes rendes en l'exercici de la seva activitat econòmica, i també les persones físiques i jurídiques, i la resta de les entitats no

residents que operin a Espanya per mitjà d'un establiment permanent o que, sense aquest establiment, abonin rendiments del treball o altres rendiments subjectes de manera expressa a retenció o ingrés a compte.

S'exonera de l'obligació de retenció a les missions diplomàtiques i oficines consulars a Espanya d'estats estrangers.

2) Estan subjectes a retenció o ingrés a compte els rendiments del treball, del capital mobiliari, de les activitats professionals i de les agrícoles o ramaderes, els guanys patrimonials derivats de la transmissió d'accions o participacions en institucions d'inversió col·lectiva i una altra sèrie de rendes (procedents de l'arrendament d'immobles urbans, de la propietat intel·lectual, industrial, assistència tècnica, premis, etc.), amb independència de la qualificació que els correspongui.

3) A més de les rendes exemptes i altres conceptes exceptuats de gravamen, respecte als quals no hi ha obligació de retenir o ingressar a compte, hi ha certs rendiments exclosos expressament de retenció, com els derivats de lletres del Tresor, de valors de deute públic, etc.

4) Les persones que estan obligades a retenir o ingressar a compte queden subjectes a l'obligació de pagament al Tresor, amb independència que hagin complert o no efectivament el deure de retenir l'import corresponent.

5) Els perceptors de rendes subjectes a retenció les han de computar per l'import íntegre reportat i, en cas que no s'hagués practicat la retenció o s'hagi fet per un import inferior al degut, es pot deduir de la quota líquida la quantitat que se'ls hauria d'haver retingut, excepte en el cas de retribucions establertes legalment.

6) En el cas que hi hagi l'obligació d'ingressar a compte, es considera que s'ha fet l'ingrés i, en conseqüència, el contribuïent ha de computar a la base imposable la valoració de la retribució en espècie més l'ingrés a compte, tret que se li hagi transferit.

7) Quan el contribuïent adquireixi la seva condició per canvi de residència, tenen la consideració de pagaments a compte d'aquest impost les retencions i els ingressos a compte de l'impost sobre la renda de no residents practicats durant el període impositiu en el qual es produeixi el canvi de residència.

8) Quan en virtut de resolució judicial o administrativa s'hagi de satisfer una renda subjecta a retenció o ingrés a compte d'aquest impost, el pagador ha de practicar aquesta renda sobre la quantitat íntegra que estigui obligat a satisfer i n'ha d'ingressar l'import.

Finalment, cal assenyalar quins són les **conseqüències de l'incompliment** del deure retenir o ingressar les quantitats retingudes. Referent a això, la LIRPF assenyala que les conseqüències de la falta de retenció o incompliment inexacte d'aquesta retenció queden alienes al contribuent de l'impost, i són l'Administració Tributària i l'obligat a practicar la retenció o ingrés a compte els qui n'han de fer la regularització¹⁷.

(17) Article 99.4 LIRPF.

Concretament, l'article 99 LIRPF esmentat estableix el següent:

"4. En tot cas, els subjectes obligats a retenir o a ingressar a compte han d'assumir l'obligació d'efectuar l'ingrés en el Tresor, sense que l'incompliment d'aquella obligació els pugui excusar d'aquesta.

5. El percepció de rendes sobre les quals s'hagi de retenir a compte d'aquest impost les ha de computar per la contraprestació íntegra meritada.

Quan la retenció no s'hagi practicat o ho hagi estat per un import inferior al degut, per causa imputable al retenidor o obligat a ingressar a compte, el percepció ha de deduir de la quota la quantitat que va haver de ser retinguda.

En el cas de retribucions legalment establertes que hagin estat satisfetes pel sector públic, el percepció solament pot deduir les quantitats efectivament retingudes.

Quan no es pugui provar la prestació íntegra meritada, l'Administració tributària pot computar com a import íntegre una quantitat que, una vegada s'hi resti la retenció procedent, doni l'efectivament percebuda. En aquest cas s'ha de deduir de la quota com a retenció a compte la diferència entre el realment percebut i l'import íntegre."

c) Al costat de les retencions i els ingressos a compte, la LIRPF recull un últim mecanisme d'avançament d'ingressos per mitjà de **pagaments fraccionats**, que han de fer els contribuents que exerceixin activitats econòmiques, mitjançant l'autoliquidació o l'ingrés de l'import en els termes que estableix el reglament.

Lectura recomanada

Quant als pagaments fraccionats que han de fer els contribuents, podeu veure els articles 99 a 101 LIRPF, i del 109 al 112 del RIRPF.

Percentatges dels pagaments fraccionats

- 20% del rendiment net per a activitats en estimació directa.
- 4% del rendiment net en estimació objectiva, excepte el 3% si té una sola persona assalariada o el 2% si no en té cap.
- 2% del rendiment net en les activitats agrícoles, ramaderes, forestals o pesqueres, amb independència del règim d'estimació.

Aquests percentatges es redueixen a la meitat en el cas de ser aplicable la bonificació per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla.

Sobre el **règim jurídic** dels pagaments fraccionats, podem assenyalar els aspectes següents:

1) Els qui exerceixin activitats econòmiques han de fer pagaments fraccionats, tret que l'any anterior hagi quedat subjecte a retenció o ingrés a compte com a mínim el 70% dels seus ingressos. Si es tracta d'activitats agrícoles o ramaderes, aquest càlcul s'ha de fer sobre els ingressos de l'explotació, exceptuant les subvencions i les indemnitzacions.

Exemple

El Sr. Menéndez és un advocat que aplica el règim d'estimació directa en la modalitat simplificada. En el segon trimestre de l'any ha obtingut uns ingressos professionals de 18.000 euros i s'ha aplicat unes retencions d'1.900 euros. Així mateix, ha tingut unes despeses de 5.500 euros. Els ingressos de l'exercici anterior van ascendir a 30.000 euros i van suportar unes retencions de 4.500 euros.

El Sr. Menéndez no està sotmès a l'obligació de fer pagaments fraccionats, ja que en l'exercici anterior va suportar retencions en més del 70% dels ingressos. Concretament, tots els ingressos (30.000 euros) van ser sotmesos a la retenció del 15% corresponent.

2) En el cas d'entitats en règim d'atribució de rendes, els pagaments fraccionats els ha de fer cadascun dels seus membres en proporció a la participació que tingui en el benefici de l'entitat.

3) L'import del pagament fraccionat es determina aplicant el percentatge establert pel reglament sobre els rendiments nets. Els percentatges i el rendiment sobre el qual s'apliquen són diferents per a les activitats sotmeses a estimació directa i estimació objectiva, i el mateix succeeix per a les activitats agrícoles, ramaderes, forestals i pesqueres.

4) De l'import inicial del fraccionament cal deduir les retencions practicades i els ingressos a compte fets, en les condicions establertes per reglament, amb la finalitat d'evitar, lògicament, que es produeixin diversos pagaments anticipats respecte a un mateix rendiment.

5) La declaració i l'ingrés dels pagaments fraccionats es fan trimestralment, en les condicions, la manera i el lloc que estableix el ministre d'Hisenda.

Import del pagament fraccionat

L'import del pagament fraccionat de les activitats pesqueres, i també de les agrícoles, les ramaderes i les forestals, es determina aplicant el percentatge establert pel reglament sobre els rendiments nets.

3.6. Liquidacions provisionals

Sobre la base de les dades que constin a les declaracions presentades pels contribuents i dels justificants aportats per l'Administració o que hi estan en poder, es poden practicar **liquidacions provisionals**¹⁸.

⁽¹⁸⁾Articles 102 LIRPF i 66 del RIRPF.

En particular, la LIRPF reconeix la potestat dels **òrgans de gestió** tributària per a dictar liquidacions provisionals conforme al que disposa l'article 101 LGT. En tot cas, les liquidacions practicades pels òrgans de gestió tributària tenen caràcter provisional i no impedeixen que els òrgans d'inspecció duguin a terme actuacions posteriors de comprovació i investigació.

Les liquidacions provisionals, segons l'article 66 RIRPF, solament poden fer referència als contribuents que no hagin de presentar declaració en aquells supòsits en els quals les dades que hagin facilitat al pagador del rendiment siguin falses, incorrectes o inexactes, de manera que determinin una retenció inferior a la que escau.

Per a la pràctica d'aquesta liquidació, solament es tenen en compte les retencions efectivament practicades que es derivin de les dades facilitades pel contribuent al pagador.

Així mateix, en el cas que sol·licitin aquests contribuents la devolució corresponent mitjançant la presentació d'autoliquidació o de l'esborrany de declaració (subscrit o confirmat), la liquidació provisional no pot implicar a càrrec d'aquests contribuents cap obligació diferent de la restitució del que s'ha retornat prèviament més l'interès de demora.

3.7. Obligacions formals

Finalment, hem de fer un breu esment a les restants 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 a les declaracions.

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 desenvolupin no posseeixi caràcter mercantil, cas en què queden subjectes a portar llibres de registre específics, com ocorre als contribuents que exerceixin activitats professionals en el mateix règim d'estimació directa normal.

Lògicament, el nivell d'exigència en el compliment de les obligacions comptables i registrals decreix per als contribuents sotmesos al règim d'estimació directa simplificada i, molt notablement, per als que determinen els rendiments de les activitats econòmiques en estimació objectiva.

Les obligacions comptables es poden resumir de la manera següent:

- Contribuent que desenvolupi una activitat empresarial mercantil en estimació directa normal:
 - Llibre d'inventari
 - Comptes anuals
 - Llibre diari
- Contribuent que desenvolupi una activitat empresarial no mercantil en estimació directa normal o que desenvolupi una activitat empresarial (mercantil o no) en estimació directa simplificada:
 - Llibre de registre de vendes i ingressos

Lectura recomanada

Podeu trobar les obligacions formals dels contribuents i els obligats a fer pagaments a compte en l'apartat 1r. de l'article 104 LIRPF.

Lectura recomanada

Sobre les obligacions formals comptables i registrals, podeu veure l'apartat 2n. de l'article 104 LIRPF i l'article 68 del RIRPF.

- Llibre de registre de compres i despeses
- Llibre de registre de béns d'inversió
- Contribuent que exerceixi activitats professionals en estimació directa (normal o simplificada):
 - Llibre de registre de vendes i ingressos
 - Llibre de registre de compres i despeses
 - Llibre de registre de béns d'inversió
 - Llibre de registre de provisions de fons i bestretes
- Contribuents en estimació objectiva:
 - Han de conservar numerades per ordre de data i agrupades per trimestres les factures emeses, les factures o justificants documentals rebuts i els justificants dels signes, índexs o mòduls.
 - Llibre de registre de vendes o ingressos, en les activitats el rendiment net de les quals es determini tenint en compte el volum d'operacions.
 - Llibre de registre de béns d'inversió, si dedueixen amortitzacions.

Per acabar, a les obligacions anteriors (i a les que afecten els retenidores i obligats a fer ingressos a compte per la seva condició d'obligats a pagar una obligació tributària que els és pròpia, encara que al cap i a la fi actuïn a compte de l'IRPF del contribuent que suporta la retenció o l'ingrés a compte, d'acord amb l'article 105 LIRPF) cal afegir altres obligacions o, millor dit, uns **deures formals d'informació** que afecten les entitats que concedeixin préstecs hipotecaris per adquisició d'habitatge habitual, les entitats perceptores de donatius que donen dret a deducció de la quota íntegra, les entitats gestores d'institucions d'inversió col·lectiva, i les entitats financeres en relació amb els comptes d'estalvi habitatge i els comptes d'estalvi empresa, i els titulars dels patrimonis protegits en relació amb les aportacions fetes a aquests patrimonis¹⁹.

⁽¹⁹⁾Articles 69 a 71 RIRPF.

Activitats

Casos pràctics

1. En els següents supòsits de tributació familiar: 1) Determineu si correspon aplicar la reducció de la base imposable, en quin import i les quanties per mínim personal i familiar que resulten aplicables:

a) Un matrimoni en què el marit té 65 anys i la dona, 64 anys.

b) Un matrimoni, tots dos de 50 anys, en què el marit té una discapacitat del 65% i la dona, del 33%.

c) Matrimoni, en el qual el marit té 76 anys i la dona 66 anys i una discapacitat del 33%. El pare de la dona, de 86 anys, que conviu amb tots dos, té rendes anuals menors a 8.000 euros i no presenta declaració ni subscriu l'esborrany.

d) Una parella de fet amb un fill menor que conviu amb tots dos.

e) Una mare soltera, amb discapacitat del 33%, que conviu amb la filla menor.

2) Determineu si hi ha obligació de declarar l'impost per a un contribuent que obtingui les rendes següents:

a) Rendiments íntegres del treball personal: 20.000 euros; rendiments íntegres del capital mobiliari subjectes a retenció: 1.000 euros; rendes immobiliàries imputades: 700 euros, i subvenció per a adquirir un habitatge protegit: 400 euros.

b) Rendiments íntegres del treball personal: 20.000 euros procedents de dues entitats pagadores diferents, havent percebut de cadascuna la quantitat de 10.000 euros, i rendiments íntegres del capital mobiliari i guanys patrimonials subjectes a retenció: 1.000 euros.

c) Rendiments íntegres del treball personal: 20.000 euros, que procedeixen de dos pagadors; el rendiment corresponent al primer és de 18.800 euros i el del segon pagador, d'1.200 euros, i rendes immobiliàries imputades: 200 euros.

d) Rendiments íntegres del treball personal procedents del cobrament d'una pensió compensatòria: 15.000 euros, i rendiments del capital derivats de lletres del Tresor: 400 euros.

Exercicis d'autoavaluació

Assenyaleu la resposta correcta en cadascuna de les preguntes següents:

1. La Sra. Martínez i el Sr. Núñez estan casats i declaren l'IRPF per la modalitat de tributació familiar. La Sra. Martínez té 60 anys i una discapacitat del 65% i el Sr. Núñez té 66 anys. Les reduccions per mínim personal que corresponen al matrimoni totalitzen un import de...

a) $5.151 + 7.038 + 2.316 + 918 = 15.423$ euros.

b) $5.151 + 5.151 + 7.038 + 918 = 18.258$ euros.

c) $5.151 + 7.038 + 918 = 13.107$ euros.

2. La Sra. Vázquez és propietària d'un pis a València, en el qual resideix de manera habitual, i d'un apartament a Gandia, que utilitza els caps de setmana i les vacances. En aquest exercici, ateses les restriccions econòmiques que ha provocat la crisi econòmica, s'ha vist obligada a llogar aquest apartament durant els mesos de juliol i agost, amb el qual ha obtingut una renda de 1.200 euros íntegres. A la declaració de l'IRPF corresponent a aquest exercici, la Sra. Vázquez ha d'incorporar les rendes següents:

a) Una renda immobiliària imputada pel pis a València i un rendiment del capital immobiliari per l'apartament a Gandia.

b) Una renda immobiliària imputada pel pis a València i per l'apartament a Gandia i un rendiment del capital immobiliari per aquest últim.

c) Una renda immobiliària imputada per l'apartament a Gandia i un rendiment del capital immobiliari per aquest últim.

3. El Sr. Smithson, resident a la Gran Bretanya, rep l'oferta per a ser fitxat per un club de rugbi valencià perquè el dirigeixi durant els dos propers anys. L'import de la retribució ascendiria a 300.000 euros per temporada. El Sr. Smithson accepta encantat l'oferta, ja que és satisfactòria econòmicament i, a més, li encanta la paella, a la qual es va aficionar quan, fa sis anys, va

residir a València durant un parell de temporades. Quant al règim tributari aplicable a les rendes que l'entrenador de rugbi obtingui a Espanya,...

- a) no pot optar per aplicar el règim especial dels treballadors desplaçats.
- b) pot optar per aplicar el règim especial dels treballadors desplaçats.
- c) ha de tributar obligatòriament per l'impost sobre la renda de no residents.

4. El Sr. Bermúdez obté les rendes següents durant l'exercici: 200 euros de rendiments íntegres del capital mobiliari i 12.350 euros d'una pèrdua patrimonial en la venda d'un habitatge. El Sr. Bermúdez...

- a) està obligat a declarar perquè obté rendiments íntegres del capital mobiliari.
- b) està obligat a declarar perquè obté pèrdues patrimonials que superen els 500 euros.
- c) no està obligat a declarar perquè els seus rendiments íntegres anuals no són superiors a 1.000 euros.

5. El Sr. Pérez ha confeccionat la declaració de l'IRPF mitjançant el PADRE. El resultat de l'autoliquidació és positiu i vol fraccionar i domiciliar tots dos pagaments. Per a això, imprimeix la declaració i va a presentar-la a una entitat financera, ja que és bastant desconfiat en relació amb l'ús d'Internet i no té certificat d'usuari. El Sr. Pérez...

- a) pot fraccionar i domiciliar tots dos pagaments.
- b) no pot fraccionar ni domiciliar el pagament de l'impost.
- c) pot fraccionar, però solament pot domiciliar el segon pagament.

Solucionari

Casos pràctics

1. El règim tributari que correspon aplicar és el següent:

a) Cal aplicar el mínim personal del contribuïent pel marit: 5.151 euros. I el mínim personal per edat del marit: 918 euros. A més, correspon aplicar la reducció familiar a deduir de la base imposable de 3.400 euros.

b) S'ha d'aplicar el mínim personal del contribuïent pel marit: 5.151 euros. I el mínim per discapacitat del marit: 7.038 euros, més 2.316 euros per despeses d'assistència. També el mínim per discapacitat de la dona: 2.316 euros. A més, correspon aplicar la reducció familiar a deduir de la base imposable de 3.400 euros.

c) Cal aplicar-hi el mínim personal del contribuïent pel marit: 5.151 euros. I el mínim personal per edat del marit: 2.040 euros. També el mínim personal per edat de la dona: 918 euros. I el mínim per discapacitat de la dona: 2.316 euros. Així mateix, el mínim per ascendent pel pare de la dona: 2.040 euros. A més, correspon aplicar la reducció familiar a deduir de la base imposable de 3.400 euros.

d) La mare o el pare pot presentar declaració conjunta amb el fill, però no hi pot aplicar la reducció familiar de 2.150 euros. A la declaració conjunta, s'hi aplica el mínim personal de 5.151 euros. El mínim per descendents (1.836 euros) s'aplica per meitats per a cada progenitor.

e) S'hi ha d'aplicar el mínim personal del contribuïent: 5.151 euros. I el mínim per descendents: 1.836 euros. També el mínim per discapacitat: 2.316 euros. A més, correspon aplicar-hi la reducció familiar que s'ha de deduir de la base imposable de 2.150 euros.

2. El contribuïent que obté les rendes descrites:

a) Està obligat a declarar, ja que la suma de les rendes immobiliàries imputades i de la subvenció per a adquirir un habitatge protegit excedeixen el límit establert perquè no està obligat a declarar.

b) Està obligat a declarar, ja que en percebre els rendiments del treball de dos pagadors i ser l'import dels rendiments percebuts del segon pagador superiors a 1.500 euros, el límit aplicable perquè no està obligat a presentar declaració és d'11.200 euros i no de 22.000 euros.

c) No està obligat a declarar, ja que en ser l'import dels rendiments del treball percebuts del segon pagador inferiors a 1.500 euros, s'hi aplica el límit de 22.000 euros.

d) Està obligat a declarar, ja que en procedir els rendiments del treball del cobrament de pensions compensatòries, el límit aplicable perquè no està obligat a presentar declaració és d'11.200 euros i no de 22.000 euros.

Exercicis d'autoavaluació

1. a

2. c

3. a

4. b

5. c

