

Retencions i ingressos a compte

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00208610



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

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Els pagaments a compte	7
1.1. Concepte i classes de pagaments a compte	7
1.2. Els retenidors	8
1.3. Els altres obligats a fer pagaments a compte	9
2. Les retencions i els ingressos a compte	12
2.1. Impost sobre la renda de les persones físiques	12
2.2. Impost sobre societats	26
2.3. Impost sobre la renda de no residents	31
3. Els pagaments fraccionats	36
3.1. Impost sobre la renda de les persones físiques	36
3.2. Impost sobre societats	40
3.3. Impost sobre la renda de no residents	42
4. Règim sancionador	43
4.1. L'impagament de retencions o ingressos a compte	43
4.2. Altres infraccions sobre retencions i ingressos a compte	44
Exercicis d'autoavaluació	47
Solucionari	49

Introducció

El primer mòdul de l'assignatura *Retencions fiscals i gestions tributàries* es dedica a les retencions i els ingressos a compte. Tant les retencions com els ingressos a compte, juntament amb els pagaments fraccionats, són classes de pagaments a compte.

Els pagaments a compte són ingressos anticipats que ha d'efectuar, o bé el mateix contribuent (en el cas dels pagaments fraccionats), o bé tercers (en el cas de les retencions i els ingressos a compte), que proporcionen liquiditat a la Hisenda pública (ja que aquests pagaments a compte es van produint gradualment, abans de la finalització del període voluntari d'ingrés del tribut definitiu), i alhora faciliten una gran quantitat d'informació molt valuosa per al control del compliment de les obligacions tributàries.

Aquest mecanisme de realització d'ingressos anticipats per part dels mateixos contribuents (en els pagaments fraccionats) o de tercers (en les retencions i els ingressos a compte) s'estableix en la majoria dels sistemes tributaris dels països del nostre entorn com una peça fonamental en l'aplicació de la imposició sobre la renda. En el nostre sistema tributari, els pagaments a compte estan presents en els tres grans impostos que graven l'obtenció de renda: l'impost sobre la renda de les persones físiques, l'impost sobre societats i l'impost sobre la renda de no residents.

Per tant, en aquest mòdul, després de fer una anàlisi general dels pagaments a compte en el primer apartat, es passa a efectuar, en el segon apartat, un examen més detallat de les retencions i dels ingressos a compte en cadascun dels tres impostos que graven l'obtenció de renda. En el tercer apartat, s'estudien els pagaments fraccionats, igualment en cadascun dels tres impostos sobre la renda. I, finalment, en el quart apartat s'analitzen les conseqüències de l'incompliment de les obligacions de fer pagaments a compte, i s'aborden les infraccions i sancions que preveu l'ordenament jurídic en aquests casos.

Objectius

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

- 1.** Entendre el concepte i les classes de pagaments a compte, i distingir cadascuna de les notes que caracteritzen aquests pagaments a compte.
- 2.** Comprendre les característiques més importants que diferencien la figura dels retenidors dels altres obligats a fer pagaments a compte.
- 3.** Assimilar el règim jurídic de les retencions i els ingressos a compte en cadascun dels impostos sobre la renda.
- 4.** Conèixer les regles essencials per a calcular l'import de les retencions i els ingressos a compte en la imposició sobre la renda.
- 5.** Identificar els trets essencials de la regulació i càlcul de l'import dels pagaments fraccionats en l'impost sobre la renda de les persones físiques.
- 6.** Delimitar la normativa referent al règim jurídic i la determinació de l'import dels pagaments fraccionats en l'impost sobre societats i l'impost sobre la renda de no residents.
- 7.** Reconèixer les normes sobre les infraccions i sancions tributàries en relació amb l'impagament de retencions o ingressos a compte.
- 8.** Dominar el concepte i les característiques essencials de les infraccions i sancions sobre altres conductes tipificades relatives a retencions i ingressos a compte.

1. Els pagaments a compte

1.1. Concepte i classes de pagaments a compte

L'objectiu de l'obligació tributària principal és el pagament de la quota tributària, segons el que estableix l'article 19 LGT. A banda d'aquesta obligació tributària principal, també hi pot haver l'obligació tributària de fer **pagaments a compte**, que regula l'article 23 LGT.

Els pagaments a compte són ingressos anticipats que ha d'efectuar, o bé el mateix contribuent (en el cas dels pagaments fraccionats), o bé tercers (en el cas de les retencions i els ingressos a compte), que proporcionen liquiditat a la Hisenda pública (ja que aquests pagaments a compte es van produint gradualment, abans de la finalització del període voluntari d'ingrés del tribut definitiu), i alhora faciliten una gran quantitat d'informació molt valuosa per al control del compliment de les obligacions tributàries.

L'**obligació tributària de fer pagaments a compte** consisteix, segons el que estableix l'LGT¹, a satisfer un import a l'Administració tributària per part del retenidor o l'obligat a fer ingressos a compte o de l'obligat a fer pagaments fraccionats. Aquesta obligació tributària té caràcter autònom respecte de l'obligació tributària principal.

⁽¹⁾Art. 23.1 LGT.

El contribuent pot **deduir** de l'obligació tributària principal l'import dels pagaments a compte suportats, tret que la llei pròpia de cada tribut estableixi la possibilitat de deduir una quantitat diferent d'aquest import, tal com indica l'article 23.2 LGT. Per tant, en el moment de quantificar l'import del tribut (quota diferencial), caldrà restar els pagaments a compte de la quota líquida (la que s'obté després d'aplicar les deduccions sobre la quota íntegra). Si la quantia dels pagaments a compte és inferior a l'import de la quota líquida, la quota diferencial resultarà a ingressar. En canvi, si la quantia dels pagaments a compte supera l'import de la quota líquida, la quota diferencial resultarà a retornar.

Els pagaments a compte en la imposició sobre la renda

Aquest mecanisme de realització d'ingressos anticipats per part dels mateixos contribuents (en els pagaments fraccionats) o de tercers (en les retencions i els ingressos a compte) s'estableix en la majoria dels sistemes tributaris dels països del nostre entorn com una peça fonamental en l'aplicació de la imposició sobre la renda. En el nostre sistema tributari, els pagaments a compte estan presents en els tres grans impostos que graven l'obtenció de renda: l'impost sobre la renda de les persones físiques, l'impost sobre societats i l'impost sobre la renda de no residents.

Hi ha tres classes de pagaments a compte: les retencions, els ingressos a compte i els pagaments fraccionats.

D'acord amb les definicions que estableix l'LGT²:

⁽²⁾Art. 37 LGT.

- És **retenidor** la persona o entitat a qui la llei de cada tribut imposa l'obligació de detreure i ingressar en l'Administració tributària, en ocasió dels pagaments que hagi de fer a altres obligats tributaris, una part del seu import a compte del tribut que correspongui a aquests.
- És obligat a practicar **ingressos a compte** la persona o entitat que satisfà rendes en espècie o dineràries i a qui la llei imposa l'obligació de fer ingressos a compte de qualsevol tribut.
- És obligat a fer **pagaments fraccionats** el contribuent a qui la llei de cada tribut imposa l'obligació d'ingressar quantitats a compte de l'obligació tributària principal abans que aquesta sigui exigible.

1.2. Els retenidors

Sense cap dubte, la figura més important dins dels obligats a fer pagaments a compte és la dels **retenidors**, la qual va aparèixer després de la reforma de la imposició directa sobre la renda (essencialment per mitjà de l'IRPF, l'IS i l'IRNR). En aquest sentit, mentre que el període impositiu d'aquests tributs és d'un any i la seva meritació es produeix al final d'aquest, es va crear la possibilitat de fer ingressos anticipats, establint tècniques de retenció en la font de determinades categories de rendiments a càrrec del pagador d'aquests.

D'aquesta manera, el pagador de la renda té l'obligació de detreure part dels ingressos que satisfà i de declarar-los i d'ingressar-los directament a la Hisenda pública a compte del perceptor dels rendiments esmentats (que és el contribuent dels impostos i que, com a tal, ha de suportar la retenció). Com ja s'ha assenyalat, d'aquesta manera, a més d'aconseguir un millor control del compliment de les obligacions tributàries, l'Administració tributària obté liquiditat al llarg de tot l'any.

Per tant, com assenyalava l'LGT³, es pot definir la figura del **retenidor** com la persona o entitat a qui la llei de cada tribut imposa l'obligació de detreure i ingressar en l'Administració tributària, en ocasió dels pagaments que hagi de fer a altres obligats tributaris, una part del seu import a compte del tribut que correspongui a aquests.

⁽³⁾Art. 37.2 LGT.

Lectura recomanada

Vegeu un exemple de regulació d'obligacions de retenció en l'article 99 LIRPF.

El retenidor ha de complir, d'una banda, l'obligació de detreure part dels pagaments que faci, i ingressar, d'altra banda, aquesta quantia a la Hisenda pública. Així mateix, cal tenir en compte que també ha de complir una sèrie d'**obligacions formals** derivades d'aquests deures, ja que haurà de formalitzar la retenció practicada en la corresponent declaració tributària de caràcter mensual i l'haurà de comunicar als contribuents (i, a més, els haurà d'oferir la corresponent acreditació per a la seva futura deducció a l'hora de calcular l'obligació tributària principal), haurà de presentar el pertinent resum anual de les diferents retencions realitzades i està obligat a conservar la documentació corresponent a aquestes.

Quant a l'**import de les retencions**, es calculen d'acord amb el que estableixi la llei en cada cas, ja sigui aplicant a l'import monetari pagat un percentatge fix (com passa, per exemple, amb els rendiments del capital mobiliari en l'IRPF, d'acord amb l'art. 101.4 LIRPF) o utilitzant un percentatge calculat en funció de diversos elements que fan referència a les circumstàncies personals i familiars del contribuent (com és el cas dels rendiments del treball personal en l'IRPF, segons el que estableix l'art. 101.1 LIRPF).

Per la seva banda, els **obligats a suportar les retencions**, és a dir, els contribuents als quals es practiquin aquestes retencions també estan legalment obligats a facilitar les dades necessàries al retenidor per al seu càlcul correcte, de la mateixa manera que, com és obvi, hauran de suportar la seva pràctica sempre que sigui d'acord amb el dret. Si l'obligat a suportar la retenció no està d'acord amb la retenció practicada, pot requerir al retenidor que regularitzi la seva situació, pot esperar a fer-ho en la seva futura declaració de l'impost o, si considera que el tipus que aplica el retenidor és improcedent, pot interposar una reclamació economicoadministrativa per mitjà del procediment especial a aquest efecte.

1.3. Els altres obligats a fer pagaments a compte

Juntament amb els retenidors, l'article 37 LGT assenyala que també estan obligats a fer pagaments a compte els obligats a fer pagaments fraccionats i els obligats a practicar ingressos a compte.

L'LGT estableix⁴ que és **obligat a fer pagaments fraccionats** el contribuent a qui la llei de cada tribut imposi l'obligació d'ingressar quantitats a compte de l'obligació tributària principal abans que aquesta sigui exigible, per la qual cosa, de conformitat amb aquesta definició, només els contribuents poden formar part d'aquesta figura.

⁽⁴⁾Art. 37.1 LGT.

A la pràctica, aquesta obligació de fer pagaments fraccionats únicament s'imposa als subjectes que realitzen **activitats econòmiques** (és a dir, empresaris i professionals), als quals s'obliga a ingressar part dels rendiments de les activitats (també calculat mitjançant un percentatge) durant el període impositiu del tribut que els gravi.

Per la seva banda, l'LGT concreta⁵ que és **obligat a practicar ingressos a compte** la persona o l'entitat que satisfaci rendes en espècie o dineràries i a qui la llei imposi l'obligació de fer ingressos a compte de qualsevol tribut, de manera que, a diferència dels obligats a fer pagaments fraccionats, els ingressos s'han de fer a compte de l'obligació tributària principal d'un tercer.

A primera vista, considerant que haurà de fer els ingressos a compte el pagador dels rendiments esmentats, sembla que aquesta figura coincideix amb la del retenidor, si bé les principals diferències estan relacionades amb **les rendes en espècie**. En aquests casos, com que no hi ha prestació en diners, no es pot sostreure la quantitat que s'ha de pagar a Hisenda aplicant un percentatge a la retribució satisfeta, per la qual cosa el subjecte que lliura la renda en espècie n'ha de fer una valoració dinerària i efectuar el corresponent pagament a l'Administració tributària.

Així, addicionalment a la prestació satisfeta, ha d'efectuar el corresponent pagament de l'ingrés a compte a la Hisenda pública, de manera que, tret que la repercuteixi al contribuent de l'obligació tributària principal, aquest ha d'ingressar, a diferència del que passa en les retencions, una quantitat extra.

Rendes en espècie

En les rendes en espècie han de concórrer tres requisits: a) hi ha d'haver ús, consum o obtenció de béns, drets o serveis de manera gratuïta o a un preu inferior al de mercat; b) l'ús dels béns, drets o serveis s'ha de fer amb finalitats particulars, i c) és irrellevant que la retribució en espècie comporti una despesa real per al pagador.

Encara que es tracti d'una categoria general, la regulació de les rendes en espècie s'ha enfocat sobretot des de la perspectiva dels rendiments del treball en l'IRPF. Les retribucions en espècie més habituals són l'ús o el lliurament de vehicles, préstecs a un tipus d'interès inferior al legal dels diners, manutenció, allotjament, viatges i similars, primes o quotes satisfetes en virtut de contractes d'assegurança, quantitats destinades a satisfer despeses d'estudi, contribucions satisfetes per promotors de plans de pensions, etc.

Quant a la valoració de les rendes en espècie, el criteri general és el del valor normal en el mercat, que actua com a clàusula de tancament tenint en compte l'elevat nombre de regles específiques de valoració que també se centren en els rendiments del treball en espècie, a efectes de l'IRPF, que estableixen distincions entre les diferents classes de rendes d'aquesta naturalesa.

Per tant, amb caràcter general, les rendes en espècie s'han de valorar pel seu valor normal de mercat. Ara bé, hi ha dificultats per a determinar aquest valor quan no hi ha un mercat organitzat i transparent dels béns i drets en què es concreta la prestació en espècie. Per a determinar aquest valor, es podria utilitzar qualsevol mitjà de prova admès en dret, com el de la taxació pericial efectuada per un expert independent o la taxació pericial contradictòria, en cas de controvèrsia entre l'Administració i el contribuent.

Lectura recomanada

Vegeu un exemple de regulació d'una obligació de fer pagaments fraccionats en l'article 23 TRLIRNR.

⁽⁵⁾Art. 37.3 LGT.

Lectura recomanada

Vegeu un exemple de regulació d'una obligació de practicar ingressos a compte en l'article 140 TRLIS.

Lectura recomanada

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

D'altra banda, no oblidem que, per la seva pròpia naturalesa, les rendes en espècie no poden ser objecte de retenció. Per això, en el cas de rendes en espècie que, si haguessin estat dineràries, haurien estat objecte de retenció (com, per exemple, en el cas dels rendiments del treball), s'estableix un sistema d'ingressos a compte, per tal de donar-los un tractament fiscal anàleg. La quantia de l'ingrés a compte, com s'analitzarà més endavant, serà la que resulti d'aplicar el percentatge de retenció que correspongui als rendiments del treball sobre la valoració de la retribució en espècie, i correspon fer-ho al pagador d'aquestes retribucions. El contribuent ha d'incloure en la seva renda, com a rendiment del treball, l'import de la valoració de la retribució en espècie més l'ingrés a compte.

Finalment, cal destacar que les tres classes d'obligacions de pagament a compte descrites, malgrat que estan vinculades a l'obligació principal d'un tribut (ja que impliquen el pagament anticipat de part d'aquesta), són obligacions completament **autònomes**, i és que sorgeixen de supòsits diferents de la realització del fet imposable, poden ser a càrrec de subjectes diferents i tenen per objecte la realització d'un ingrés anticipat. Així, i encara que el seu import es pot deduir de la quota resultant de l'obligació tributària principal (i pot resultar una quantitat a ingressar o a retornar), constitueix un deute tributari per si mateix.

Per tant, si un retenidor o un obligat a ingressar a compte no compleix el seu deure, ha de respondre per la falta de compliment en nom propi, i és que, tot i en cas que el subjecte responsable de l'obligació tributària principal acabi ingressant la seva totalitat a l'hora de liquidar l'obligació, s'haurà de fer càrrec dels interessos de demora i de les eventuais sancions que puguin ser procedents (tant pel que fa a l'obligació material pròpiament dita com a les obligacions formals que se'n derivin).

La regularització de l'incompliment de l'obligació de retenir i d'ingressar a compte i els límits a la doble imposició

En aquest punt, cal destacar la interpretació que ha mantingut el TS en sentències com la de 25 d'abril de 2002 o la de 5 de març de 2008, segons la qual l'exigència de la retenció al retenidor quan els subjectes passius ja han pagat la totalitat de la quota tributària corresponent implica una clara, rotunda i abusiva doble imposició i un enriquiment injust per part de l'Administració. Tanmateix, això no impedeix que l'Administració tributària pugui exigir al retenidor els interessos, els recàrrecs eventuais i les possibles sancions que pugui merèixer, ja sigui perquè no ha practicat la retenció o perquè l'ha practicat de manera quantitativament insuficient.

Autonomia de les obligacions

En concret, igual que l'article 17.3 LGT, l'article 58.1 de la mateixa Llei deixa clar que les obligacions de pagament a compte constitueixen un deure per si soles i que són independents de l'obligació tributària principal, mentre que assenyala que el deute tributari està constituït per la quota o quantitat a ingressar que resulti de l'obligació tributària principal o de les obligacions de fer pagaments a compte. De fet, així ho manifesta igualment l'article 23.1 LGT.

2. Les retencions i els ingressos a compte

2.1. Impost sobre la renda de les persones físiques

En l'IRPF, les **retencions** constitueixen el pagament a compte que s'aplica típicament als rendiments, en què el retenidor detreu 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.

Elevació dels tipus de retenció

L'RDL 20/2011, de 30 de desembre, de mesures urgents en matèria pressupostària, tributària i financera per a la correcció del dèficit públic ha modificat el règim de les retencions, de manera coherent amb l'elevació de tipus que ha comportat el denominat *gravamen complementari*. I per això s'han afegit en el càlcul de les retencions del treball:

- Una nova escala que completa el càlcul de la quota de retenció en els termes de l'article 85 RIRPF per als períodes impositius 2012 i 2013.
- La DA 23a. LIRPF, que estableix l'import de 33.007,20 euros a efectes de la presa en consideració de les inversions en habitatge per a calcular les retencions del treball.

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

Percentatges de retencions i ingressos 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 a la seva explotació: 19% (aquest percentatge es redueix a la meitat en el cas que hi sigui aplicable la bonificació per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla). Aquest percentatge ha estat fixat per l'RDL 20/2012, de 13 de juliol. No obstant això, per als períodes impositius 2012 i 2013, per aplicació de la DT 23a. LIRPF (introduïda per l'RDL 20/2012), que remet a la DA 35a.4 de la mateixa Llei, el percentatge aplicable és del 21%.
- Retribucions dels membres dels consells d'administració i juntes que actuïn en nom d'aquests: 35% (aquest percentatge es redueix a la meitat en cas que hi sigui aplicable la bonificació per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla). Per als períodes impositius 2012 i 2013, aquest percentatge és del 42%.
- Rendiments del capital mobiliari: 19% (aquest percentatge es redueix a la meitat en cas que hi sigui aplicable la bonificació per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla). En el cas dels dividendes, primes d'assistència a juntes i participacions en beneficis, i en els rendiments procedents de qualsevol classe d'actius (excepte el lliurament d'accions alliberades que facultin per participar en vendes o beneficis per una causa diferent de

Lectura recomanada

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

la remuneració del treball), la base de la retenció és la contraprestació íntegra, sense tenir-hi en compte, doncs, l'exempció corresponent. Per als períodes impositius 2012 i 2013, aquest percentatge és del 21%.

- Rendiments del capital immobiliari: 19% (aquest percentatge es redueix a la meitat en cas que hi sigui aplicable la bonificació per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla). Per als períodes impositius 2012 i 2013, aquest percentatge és del 21%.
- 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%. Per als períodes impositius 2012 i 2013, aquest percentatge és del 21%.
- Rendiments d'activitats professionals: 19% amb caràcter general i 9% 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 l'any anterior a l'inici d'aquestes (aquest percentatge es redueix a la meitat en cas que hi sigui aplicable la bonificació per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla). Aquest percentatge ha estat fixat per l'RDL 20/2012, de 13 de juliol. No obstant això, per als períodes impositius 2012 i 2013, per aplicació de la DT 23a. LIRPF (introduïda per l'RDL 20/2012), que remet a la DA 35a.4 de la mateixa Llei, el percentatge aplicable és del 21%.
- Rendiments d'activitats agrícoles i ramaderes: 2%, excepte activitat d'engreixament de porcí i avicultura: 1%.
- Rendiments d'activitats forestals: 2%.
- Altres activitats empresarials que determinin el rendiment net per estimació objectiva: 1%.
- Guany patrimonial 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. Per als períodes impositius 2012 i 2013, aquest percentatge és del 21%.
- Guany patrimonial derivats d'aprofitaments forestals dels veïns en forests públiques: 19%. Per als períodes impositius 2012 i 2013, aquest percentatge és del 21%.
- Premis que es lliurin com a conseqüència de la participació en jocs, concursos, rifes o combinacions aleatòries, estiguin o no vinculats a l'oferta, promoció o venda de determinats béns, productes o serveis: 19%. Per als períodes impositius 2012 i 2013, aquest percentatge és del 21%.
- Rendiments procedents de l'arrendament o subarrendament de béns immobles urbans: 19% (aquest percentatge es redueix a la meitat quan l'immoble està situat a Ceuta o Melilla). Per als períodes impositius 2012 i 2013, aquest percentatge és del 21%.
- Rendiments procedents de la cessió de l'explotació del dret d'imatge, amb caràcter general: 24%.

Tant en la LIRPF⁶ com en el RIRPF s'estableix un **règim jurídic detallat** de les retencions i dels ingressos a compte. Interessa destacar la regulació dels obligats a efectuar retencions i ingressos a compte, i les rendes subjectes i les no subjectes a l'obligació de practicar retencions i ingressos a compte.

⁽⁶⁾Art. 99 i 100 LIRPF.

Podem subratllar d'aquest **règim jurídic** de les retencions i dels ingressos a compte els aspectes següents:

1) Estan obligats a retenir o a 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, abonin rendiments del treball o altres rendiments subjectes de manera expressa a retenció o ingrés a compte. S'exonera de l'obligació de retenció les missions diplomàtiques i les oficines consulars a Espanya d'estats estrangers.

Obligats a retenir o ingressar a compte

L'article 76.2 RIRPF, a més, estableix que, en particular, estan obligats a retenir o ingressar a compte:

a) Les entitats residents o els establiments permanents en què prestin serveis els contribuents quan se satisfacin a aquests contribuents rendiments del treball per una altra entitat, resident o no resident, vinculada amb aquelles, o pel titular a l'estranger de l'establiment permanent radicat en territori espanyol.

b) En les operacions sobre actius financers estan obligats a retenir: 1) En els rendiments obtinguts en l'amortització o reemborsament d'actius financers, la persona o entitat emissora. 2) En els rendiments obtinguts en la transmissió d'actius financers inclosos els instruments de gir als quals es refereix l'apartat anterior, quan es canalitzi a través d'una o diverses institucions financeres, el banc, caixa o entitat financera que actuï per compte del transmissor. 3) En els casos no recollits en els apartats anteriors, el fedatari públic que obligatòriament ha d'intervenir en l'operació.

c) En les transmissions de valors del deute de l'Estat ha de practicar la retenció l'entitat gestora del mercat de deute públic en anotacions que intervingui en la transmissió.

d) En les transmissions o reemborsaments d'accions o participacions representatives del capital o patrimoni de les institucions d'inversió col·lectiva, han de practicar retenció o ingrés a compte les persones o entitats següents: 1) En el cas de reemborsament de les participacions de fons d'inversió, les societats gestores. 2) En el cas de recompra d'accions per una societat d'inversió de capital variable les accions de la qual no cotitzen en borsa ni en un altre mercat o sistema organitzat de negociació de valors, adquirides pel contribuent directament o a través de comercialitzador a la societat, la mateixa societat, llevat que hi intervingui una societat gestora, cas en què és aquesta. 3) En el cas d'institucions d'inversió col·lectiva domiciliades a l'estranger, les entitats comercialitzadores o els intermediaris facultats per a comercialitzar les accions o participacions d'aquelles i, subsidiàriament, l'entitat o entitats encarregades de la col·locació o distribució dels valors entre els potencials subscriptors, quan efectuïn el reemborsament. 4) En el cas de gestores que operin en règim de lliure prestació de serveis, el representant designat. 5) En els supòsits en què no sigui procedent la pràctica de retenció d'acord amb els paràgrafs anteriors, està obligat a efectuar un pagament a compte el soci o partícip que efectui la transmissió o obtingui el reemborsament.

e) En les operacions realitzades a Espanya per entitats asseguradores que operin en règim de lliure prestació de serveis, està obligat a practicar retenció o ingrés a compte el representant designat.

f) En les operacions realitzades a Espanya per fons de pensions domiciliats en un altre estat membre de la Unió Europea que desenvolupin plans de pensions d'ocupació subjectes a la legislació espanyola, està obligat a practicar retenció o ingrés a compte el representant que hagin designat.

g) En els supòsits de reducció de capital social amb devolució d'aportacions i distribució de la prima d'emissió d'accions, han de practicar retenció o ingrés a compte: 1) En el cas de societats d'inversió de capital variable regulades en la Llei d'institucions d'inversió col·lectiva, la mateixa societat. 2) En el cas d'institucions d'inversió col·lectiva a què es refereix l'article 94.2.a LIRPF, les entitats comercialitzadores o els intermediaris facultats per a la comercialització de les accions o participacions d'aquelles i, subsidiàriament, l'entitat o entitats encarregades de la col·locació o distribució dels valors, que intervinguin en el pagament de les rendes. 3) En el cas d'organismes d'inversió col·lectiva previstos en l'article 94.2.b LIRPF, l'entitat dipositària dels valors o que tingui encarregada la gestió de cobrament de les rendes que se'n derivin. 4) En els supòsits en què no sigui

procedent la pràctica de retenció o ingrés a compte d'acord amb els paràgrafs anteriors, està obligat a efectuar un pagament a compte el soci o partícip que rebí la devolució de les aportacions o la distribució de la prima d'emissió.

2) La normativa estableix una relació de **rendes subjectes a retenció o ingrés a compte**. 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.

Rendes subjectes a retenció o ingrés a compte

Concretament, l'article 75.2 RIRPF indica que també estan subjectes a retenció o ingrés a compte les rendes següents, independentment de la seva qualificació:

- a) Els rendiments procedents de l'arrendament o subarrendament d'immobles urbans.
- b) Els rendiments procedents de la propietat intel·lectual, industrial, de la prestació d'assistència tècnica, de l'arrendament de béns mobles, negocis o mines, del subarrendament sobre els béns anteriors i els procedents de la cessió del dret a l'explotació del dret d'imatge.
- c) Els premis que es lliurin com a conseqüència de la participació en jocs, concursos, rifes o combinacions aleatòries, estiguin vinculats o no a l'oferta, promoció o venda de determinats béns, productes o serveis.

3) A més de les rendes exemptes i altres conceptes exceptuats de gravamen, respecte als quals **no hi ha l'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.

Rendes no subjectes a retenció o ingrés a compte

En concret, l'article 75.3 RIRPF estableix que no hi ha obligació de practicar retenció o ingrés a compte sobre les rendes següents:

- a) Les rendes exemptes, a excepció de la que estableix la lletra *y* de l'article 7 LIRPF, i les dietes i despeses de viatge exceptuats de gravamen.
- b) Els rendiments dels valors emesos pel Banc d'Espanya que constitueixin un instrument regulador d'intervenció al mercat monetari i els rendiments de les lletres del Tresor. No obstant això, les entitats de crèdit i altres institucions financeres que formalitzin amb els seus clients contractes de comptes basats en operacions sobre lletres del Tresor estan obligades a retenir respecte dels rendiments obtinguts pels titulars d'aquests comptes.
- c) Les primes de conversió d'obligacions en accions.
- d) Els rendiments de comptes a l'exterior satisfets o abonats per establiments permanents a l'estranger d'entitats de crèdit i establiments financers residents a Espanya.
- e) Els rendiments derivats de la transmissió o reemborsament d'actius financers amb rendiment explícit, sempre que compleixin els requisits següents: 1) Que estiguin representats mitjançant anotacions en compte. 2) Que es negociïn en un mercat secundari oficial de valors espanyol.
- f) Els premis que es lliurin com a conseqüència de jocs organitzats a l'empara del que preveu el Reial decret llei 16/1977, de 25 de febrer, pel qual es regulen els aspectes penals, administratius i fiscals dels jocs de sort, envit o atzar i apostes, i altra normativa estatal i autonòmica sobre el joc, així com aquells que tinguin una base de retenció no superior a 300 euros.

g) Els rendiments procedents de l'arrendament o subarrendament d'immobles urbans en els casos següents: 1) Quan es tracti d'arrendament d'habitatge per empreses per als seus empleats. 2) Quan les rendes satisfetes per l'arrendatari a un mateix arrendador no superin els 900 euros anuals. 3) Quan l'activitat de l'arrendador estigui classificada en algun dels epígrafs del grup 861 de la secció primera de les tarifes de l'IAE, o en algun altre epígraf que faculti per a l'activitat d'arrendament o subarrendament de béns immobles urbans, i aplicant al valor cadastral dels immobles destinats a l'arrendament o subarrendament les regles per determinar la quota establerta en els epígrafs de l'esmentat grup 861, no hagi resultat quota zero.

h) Els rendiments procedents de la devolució de la prima d'emissió d'accions o participacions i de la reducció de capital amb devolució d'aportacions, llevat que procedixin de beneficis no distribuïts.

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** meritat i, en cas que no s'hagi practicat la retenció o s'hagi fet per un import inferior al degut, es podria deduir de la quota líquida la quantitat que se'ls hauria d'haver retingut, excepte en el cas de retribucions establertes legalment.

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

7) Quan el contribuent 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 què es produeixi el canvi de residència.

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

D'altra banda, cal assenyalar quines són les **conseqüències de l'incompliment** del deure de retenir o ingressar les quantitats retingudes. Quant a això, la LIRPF assenyala⁷ que les conseqüències de la falta de retenció o el seu incompliment inexacte romanen alienes al contribuent de l'impost, i s'entén entre l'Administració tributària i l'obligat a practicar la retenció o l'ingrés a compte la regularització d'aquests.

⁽⁷⁾Art. 99.4 LIRPF.

Concretament, l'article 99.4 LIRPF estableix que, 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.

I l'article 99.5 LIRPF afegeix que el perceptor de rendes sobre les quals s'hagi de retenir a compte d'aquest impost computa aquelles per la **contraprestació íntegra** meritada. Quan la retenció no s'hagi practicat o ho hagi estat per un import inferior al degut per una causa imputable al retenidor o obligat a ingressar a compte, el perceptor ha de deduir de la quota la quantitat que hauria d'haver estat retinguda.

Aquest mateix precepte aclareix que, en el cas de retribucions legalment establertes que hagin estat satisfetes pel sector públic, el perceptor només pot deduir les quantitats efectivament retingudes.

En definitiva, quan no es pugui provar la prestació íntegra meritada, l'Administració tributària pot efectuar l'**elevació a l'íntegre**, és a dir, computar com a import íntegre una quantitat que, una vegada que se'n resti la retenció procedent, doni l'efectivament percebuda. En aquest cas s'han de deduir de la quota com a retenció a compte la diferència entre el que realment s'ha percebut i l'import íntegre.

És important tenir en compte que el RIRPF estableix⁸ una sèrie d'**importos mínims exclosos** de l'obligació de practicar retenció.

⁽⁸⁾Art. 81 RIRPF.

Límit quantitatiu exclouent de l'obligació de retenir

No es practica retenció, tal com disposa l'article 81.1 RIRPF, sobre els rendiments del treball la quantia dels quals, determinada segons el que preveu l'article 83.2 RIRPF, no superi l'import anual establert en el quadre següent en funció del nombre de fills i altres descendents i de la situació del contribuïent:

Situació del contribuïent	Nombre de fills i altres descendents		
	0 - Euros	1 - Euros	2 o més - Euros
1a. Contribuïent solter, vidu, divorciat o separat legalment	-	13.662	15.617
2a. Contribuïent el cònjuge del qual no obtingui rendes superiors a 1.500 euros anuals, excloses les exemptes	13.335	14.774	16.952
3a. Altres situacions	11.162	11.888	12.519

A efectes de l'aplicació del que preveu el quadre anterior, s'entén per fills i altres descendents els que donen dret al mínim per descendents que preveu l'article 58 LIRPF.

Quant a la situació del contribuïent, aquesta pot ser una de les tres següents:

1) Contribuent solter, vidu, divorciat o separat legalment. Es tracta del contribuent solter, vidu, divorciat o separat legalment amb descendents, quan tingui dret a la reducció que estableix l'article 84.2.4t. LIRPF per a unitats familiars monoparentals.

2) Contribuent el cònjuge del qual no obtingui rendes superiors a 1.500 euros, excloses les exemptes. Es tracta del contribuent casat, i no separat legalment, el cònjuge del qual no obtingui rendes anuals superiors a 1.500 euros, excloses les exemptes.

3) Altres situacions, en què s'inclouen les següents:

a) El contribuent casat, i no separat legalment, el cònjuge del qual obtingui rendes superiors a 1.500 euros, excloses les exemptes.

b) El contribuent solter, vidu, divorciat o separat legalment, sense descendents o amb descendents al seu càrrec, quan, en aquest últim cas, no tingui dret a la reducció que estableix l'article 84.2.4t. LIRPF perquè es dona la circumstància de convivència a què es refereix el paràgraf segon d'aquest apartat.

c) Els contribuents que no manifestin estar en cap de les situacions 1 i 2 anteriors.

Els imports previstos en el quadre anterior s'incrementaran en 600 euros en el cas de pensions o havers passius del règim de la Seguretat Social i de classes passives i en 1.200 euros per a prestacions o subsidis per desocupació.

El que disposen els apartats anteriors no és aplicable quan corresponguin els tipus fixos de retenció, en els casos a què es refereix l'apartat 1, números 3r., 4t. i 5è., de l'article 80 RIRPF i els tipus mínims de retenció a què es refereix l'article 86.2 RIRPF.

Quant al càlcul de les retencions en els rendiments del treball, cal tenir en compte les detallades regles que estableix el RIRPF⁹ sobre aquest tema.

⁽⁹⁾Art. 83 a 86 RIRPF.

Base per a calcular el tipus de retenció

L'article 83.1 RIRPF indica que la base per a calcular el tipus de retenció és el resultat de minorar la quantia total de les retribucions del treball, determinada segons el que disposa l'article 83.2 RIRPF, en els conceptes que preveu l'apartat 3 d'aquest article.

Efectivament, l'article 83.2 RIRPF determina que la quantia total de les retribucions del treball es calcula d'acord amb les regles següents:

Regla general: amb caràcter general, s'ha de prendre la suma de les retribucions, dineràries o en espècie que, d'acord amb les normes o estipulacions contractuals aplicables i altres circumstàncies previsibles, hagi de percebre normalment el contribuent en l'any natural, a excepció de les contribucions empresarials als plans de pensions, als plans de previsió social empresarial i a les mutualitats de previsió social que redueixin la base imposable del contribuent, així com dels endarreriments que correspongui imputar a exercicis anteriors. A aquests efectes, les retribucions en espècie s'han de computar pel seu valor determinat d'acord amb el que estableix l'article 43 LIRPF, sense incloure-hi l'import de l'ingrés a compte.

La suma de les retribucions, calculada d'acord amb el paràgraf anterior, ha d'incloure tant les retribucions fixes com les variables previsibles. A aquests efectes, es presumeixen retribucions variables previsibles, com a mínim, les obtingudes l'any anterior, llevat que hi concorrin circumstàncies que permetin acreditar de manera objectiva un import inferior.

Regla específica: quan es tracti de treballadors manuals que percebin les seves retribucions per peonades o jornals diaris, conseqüència d'una relació esporàdica i diària amb l'ocupador, s'ha de prendre com a quantia de les retribucions el resultat de multiplicar per 100 l'import de la peonada o jornal diari.

A continuació, l'article 83.3 RIRPF disposa que la quantia total de les retribucions del treball, dineràries i en espècie, s'ha de minorar en els imports següents:

a) En les reduccions que preveuen l'article 18, apartats 2 i 3, LIRPF (rendiments obtinguts de forma irregular en el temps) i la DT 11a. i 12. LIRPF.

b) En les cotitzacions a la Seguretat Social, a les mutualitats generals obligatòries de funcionaris, detracions per drets passius i cotitzacions a col·legis d'orfes o entitats similars, a què es refereixen els paràgrafs *a*, *b* i *c* de l'article 19.2 LIRPF.

c) En les reduccions per obtenció de rendiments del treball que es regulen en l'article 20 LIRPF. Per al còmput d'aquestes reduccions el pagador ha de tenir en compte, exclusivament, la quantia del rendiment net del treball resultant de les minoracions que preveuen els paràgrafs *a* i *b* anteriors.

d) En l'import que sigui procedent, segons les circumstàncies següents: quan es tracti de contribuents que percebin pensions i havers passius del règim de Seguretat Social i de classes passives o que tinguin més de dos descendents que donin dret a l'aplicació del mínim per descendents que preveu l'article 58 LIRPF, 600 euros. Quan siguin prestacions o subsidis per desocupació, 1.200 euros. Aquestes reduccions són compatibles entre si.

e) Quan el perceptor de rendiments del treball estigui obligat a satisfer per resolució judicial una pensió compensatòria al seu cònjuge, l'import d'aquesta pot disminuir la quantia resultant del que disposen els paràgrafs anteriors. Amb aquesta finalitat, el contribuent ha de posar en coneixement del seu pagador, en la forma que estableix l'article 88 RIRPF, aquestes circumstàncies, i ha d'aportar testimoni literal total o parcial de la resolució judicial determinant de la pensió.

Mínim personal i familiar per a calcular el tipus de retenció

L'article 84 RIRPF assenyala que el mínim personal i familiar per a calcular el tipus de retenció s'ha de determinar d'acord amb el que disposa el títol V de la LIRPF, aplicant-hi les especialitats següents:

a) El retenidor no ha de tenir en compte la circumstància que preveu l'article 61.2a. LIRPF (la presentació de declaració amb rendes superiors a 1.800 euros).

b) Els descendents es computen per meitat, excepte quan el contribuent tingui dret, de manera exclusiva, a l'aplicació de la totalitat del mínim familiar per aquest concepte.

Quota de retenció

D'acord amb el que preveu l'article 85.1 RIRPF, per a calcular la quota de retenció s'han de practicar, successivament, les operacions següents:

1) A la base per a calcular el tipus de retenció s'hi han d'aplicar els tipus que s'indiquen en l'escala següent:

Base per a calcular el tipus de retenció - Fins a euros	Quota de retenció - Euros	Resta de base per a calcular el tipus de retenció - Fins a euros	Tipus aplicable - Percentatge
0,00	0,00	17.707,20	24
17.707,20	4.249,73	15.300,00	28
33.007,20	8.533,73	20.400,00	37
53.407,20	16.081,73	66.593,00	43
120.000,20	44.716,72	55.000,00	44
175.000,20	68.916,72	En endavant	45

2) La quantia resultant s'ha de minorar en l'import derivat d'aplicar a l'import del mínim personal i familiar per a calcular el tipus de retenció l'escala prevista en el número 1 anterior, sense que pugui resultar negativa com a conseqüència de la minoració.

Quan el perceptor de rendiments del treball, segons el que disposa l'article 85.2 RIRPF, satisfaci anualitats per aliments en favor dels fills per decisió judicial, sempre que el seu import sigui inferior a la base per a calcular el tipus de retenció, per a calcular la quota de retenció s'han de practicar, successivament, les operacions següents:

1) S'ha d'aplicar l'escala anterior separatament a l'import de les anualitats i a la resta de la base per a calcular el tipus de retenció.

2) La quantia total resultant s'ha de minorar en l'import derivat d'aplicar l'escala anterior a l'import del mínim personal i familiar per a calcular el tipus de retenció incrementat en 1.600 euros anuals, sense que pugui resultar negativa com a conseqüència de la minoració.

Amb aquesta finalitat, el contribuïent ha de fer saber aquesta circumstància al seu pagador, en la forma que preveu l'article 88 RIRPF, i ha d'aportar testimoni literal total o parcial de la resolució judicial determinant de l'anualitat.

En els períodes impositius 2012 i 2013, la quota de retenció s'ha d'incrementar en l'import resultant d'aplicar a la base per a calcular el tipus de retenció els tipus previstos en l'escala establerta per la DA 35a.2 LIRPF, introduïda per l'RDL 20/2011, de 30 de desembre, de mesures urgents en matèria pressupostària, tributària i financera per a la correcció del dèficit públic:

Base per a calcular el tipus de retenció - Fins a euros	Quota de retenció - Euros	Resta de base per a calcular el tipus de retenció - Fins a euros	Tipus aplicable - Percentatge
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En endavant	7

Finalment, cal tenir en compte, com assenyalava l'article 85.3 RIRPF, que quan el contribuïent obtingui una quantia total de retribució no superior a 22.000 euros anuals, la quota de retenció, calculada d'acord amb el que preveuen els apartats anteriors, té com a límit màxim el resultat de sumar a la quantia de la deducció a què es refereix l'article 85 bis RIRPF l'import resultant d'aplicar el percentatge del 43% a la diferència positiva entre l'import de la quantia total de retribució i el que correspongui, segons la seva situació, dels mínims exclosos de retenció que preveu l'article 81 RIRPF.

Deducció per obtenció de rendiments del treball per a calcular el tipus de retenció

D'acord amb el que preveu l'article 85 bis RIRPF, la deducció per obtenció de rendiments del treball per a calcular el tipus de retenció s'ha de determinar d'acord amb el que disposa l'apartat 1 de l'article 80 bis LIRPF. Per al còmput d'aquesta deducció, el pagador ha de tenir en compte la base per a calcular el tipus de retenció en lloc de la base imposable de l'impost.

Tipus de retenció

El tipus de retenció, que s'ha d'expressar amb dos decimals, segons el que determina l'article 86.1 RIRPF, s'obté multiplicant per 100 el quocient obtingut de dividir la diferència positiva entre l'import previ de la retenció i la quantia de la deducció a què es refereix l'article 85 bis RIRPF, per la quantia total de les retribucions a què es refereix l'article 83.2 RIRPF.

S'entén per import previ de la retenció el resultat d'aplicar el tipus previ de retenció a la quantia total de les retribucions a què es refereix l'article 83.2 RIRPF.

El tipus previ de retenció és el resultat de multiplicar per 100 el quocient obtingut de dividir la quota de retenció per la quantia total de les retribucions a què es refereix l'article 83.2 RIRPF, i s'ha d'expressar en nombres enters. En els casos en què el tipus previ de

retenció no sigui un nombre enter, s'ha d'arrodonir per defecte si el primer decimal és inferior a cinc, i per excés quan sigui igual o superior a cinc.

Quan sigui zero o negativa la diferència entre la base per a calcular el tipus de retenció i el mínim personal i familiar per a calcular el tipus de retenció, o la diferència entre l'import previ de la retenció i la quantia de la deducció a què es refereix l'article 85 bis RIRPF, el tipus de retenció ha de ser zero.

Quan la quantia total de les retribucions a què es refereix l'article 83.2 RIRPF sigui inferior a 22.000 euros i el contribuent, d'acord amb el que disposa l'article 88.1 RIRPF, hagi comunicat al seu pagador que destina quantitats per a l'adquisició o rehabilitació del seu habitatge habitual utilitzant finançament aliè per les quals hagi de tenir dret a la deducció per inversió en habitatge habitual que regula l'article 68.1 LIRPF, el tipus de retenció es redueix en dos enters, sense que pugui resultar negatiu com a conseqüència de la minoració.

Finalment, cal tenir en compte, com estableix l'article 86.2 RIRPF, que el tipus de retenció resultant no pot ser inferior al 2% quan es tracti de contractes o relacions d'una durada inferior a l'any, ni inferior al 15% quan els rendiments del treball es derivin de relacions laborals especials de caràcter dependent. Els percentatges esmentats són l'1% i el 8%, respectivament, quan es tracti de rendiments del treball obtinguts a Ceuta i Melilla que es beneficiïn de la deducció que preveu l'article 68.4 LIRPF.

No obstant això, no són aplicables els tipus mínims del 8% i el 15% de retenció a què es refereix el paràgraf anterior als rendiments obtinguts pels penats en les institucions penitenciàries ni als rendiments derivats de relacions laborals de caràcter especial que afectin persones amb discapacitat.

El RIRPF¹⁰, així mateix, regula de manera molt detallada els supòsits en què és procedent la **regularització del tipus de retenció** en el cas dels rendiments del treball, així com el procediment per a practicar aquesta regularització.

⁽¹⁰⁾Art. 87 RIRPF.

Regularització del tipus de retenció

Com estableix l'article 87.2 RIRPF, és procedent regularitzar el tipus de retenció en les circumstàncies següents:

- 1) Si en concloure el període inicialment previst en un contracte o relació, el treballador continua prestant els seus serveis al mateix ocupador o torna a fer-ho dins de l'any natural.
- 2) Si amb posterioritat a la suspensió del cobrament de prestacions per desocupació, es repren el dret o es passa a percebre el subsidi per desocupació, dins de l'any natural.
- 3) Quan, en virtut de normes de caràcter general o de la normativa sectorial aplicable, o com a conseqüència de l'ascens, promoció o descens de categoria del treballador o, per qualsevol altre motiu, es produeixin durant l'any variacions en la quantia de les retribucions o de les despeses deduïbles que s'hagin tingut en compte per a determinar el tipus de retenció que s'estava aplicant fins a aquell moment. En particular, quan variï la quantia total de les retribucions i superi l'import màxim establert a aquest efecte en l'últim paràgraf de l'article 86.1 RIRPF.
- 4) Si en complir els seixanta-cinc anys el treballador continua o prolonga la seva activitat laboral.
- 5) Si en el curs de l'any natural el pensionista comença a percebre noves pensions o havers passius que s'afegeixin a les que ja percebia, o augmenta l'import d'aquestes últimes.
- 6) Quan el treballador traslladi la seva residència habitual a un nou municipi i sigui aplicable l'increment en la reducció per obtenció de rendiments del treball que preveu l'article 20.2.b LIRPF, pel fet de donar-se un cas de mobilitat geogràfica.
- 7) Si en el curs de l'any natural es produeix un augment en el nombre de descendents o una variació en les seves circumstàncies, sobrevé la condició de persona amb discapacitat o augmenta el grau de minusvalidesa en el perceptor de rendes de treball o en els seus

descendents, sempre que aquestes circumstàncies determinin un augment en el mínim personal i familiar per a calcular el tipus de retenció.

8) Quan per resolució judicial el perceptor de rendiments del treball quedi obligat a satisfer una pensió compensatòria al seu cònjuge o anualitats per aliments en favor dels fills, sempre que l'import d'aquestes últimes sigui inferior a la base per a calcular el tipus de retenció.

9) Si en el curs de l'any natural el cònjuge del contribuïent obté rendes superiors a 1.500 euros anuals, excloses les exemptes.

10) Quan en el curs de l'any natural el contribuïent canvia la seva residència habitual de Ceuta o Melilla, Navarra o els Territoris Històrics del País Basc a la resta del territori espanyol o de la resta del territori espanyol a les ciutats de Ceuta o Melilla, o quan el contribuïent adquireixi la seva condició per canvi de residència.

11) Si en el curs de l'any natural es produeix una variació en el nombre o les circumstàncies dels ascendents que doni lloc a una variació en el mínim personal i familiar per a calcular el tipus de retenció.

12) Si en el curs de l'any natural el contribuïent destina quantitats a l'adquisició o rehabilitació del seu habitatge habitual utilitzant finançament aliè, per les quals hagi de tenir dret a la deducció per inversió en habitatge habitual que regula l'article 68.1 LIRPF, que determina una reducció en el tipus de retenció o comunica posteriorment la no-procedència d'aquesta reducció.

La regularització del tipus de retenció, tal com disposa l'article 87.3 RIRPF, s'ha de dur a terme de la manera següent:

a) S'ha de calcular un nou import previ de la retenció a què es refereix l'article 86 RIRPF, d'acord amb el procediment que estableix l'article 82 RIRPF, tenint en compte les circumstàncies que motiven la regularització.

b) Aquest nou import previ de la retenció s'ha de minorar en la quantia de la deducció a què es refereix l'article 85 bis RIRPF, així com en la quantia de les retencions i els ingressos a compte practicats fins a aquest moment.

En el supòsit que s'hagi reduït prèviament el tipus de retenció per aplicació del que disposa l'últim paràgraf de l'apartat 1 de l'article 86 RIRPF, s'ha de prendre per quantia de les retencions i els ingressos a compte practicats fins a aquest moment la que hauria resultat si no s'hagués pres en consideració aquesta minoració.

En el supòsit de contribuïents que adquireixin la seva condició per canvi de residència, del nou import previ de la retenció s'ha de minorar la quantia de la deducció a què es refereix l'article 85 bis RIRPF, i les retencions i els ingressos a compte de l'ANARNR practicades durant el període impositiu en el qual es produeixi el canvi de residència, així com les quotes satisfetes per aquest impost meritades durant el període impositiu en el qual es produeixi el canvi de residència.

c) El nou tipus de retenció s'obté multiplicant per 100 el quocient obtingut de dividir la diferència resultant anterior entre la quantia total de les retribucions a què es refereix l'article 83.2 RIRPF que restin fins al final de l'any i s'ha d'expressar amb dos decimals.

Quan és zero la diferència entre la base per a calcular el tipus de retenció i el mínim personal i familiar per a calcular el tipus de retenció, o la diferència entre el nou import previ de la retenció i la quantia de la deducció a què es refereix l'article 85 bis RIRPF, el tipus de retenció és zero.

En aquest cas no és procedent la restitució de les retencions anteriorment practicades, sense perjudici que el perceptor en sol·liciti la devolució posteriorment, quan escaigui, d'acord amb el que preveu la LIRPF.

El que disposa aquest paràgraf s'entén sense perjudici dels mínims de retenció que preveu l'article 86.2 RIRPF.

En el supòsit que preveu l'últim paràgraf de l'apartat 1 de l'article 86 RIRPF, el nou tipus de retenció es redueix en dos enters, sense que pugui resultar negatiu com a conseqüència de la minoració.

D'altra banda, cal tenir present, segons indica l'article 87.4 RIRPF, que els nous tipus de retenció s'han d'aplicar a partir de la data en què es produeixin les variacions a què es refereixen els números 1r., 2n., 3r., 4t. i 5è. de l'article 87.2 RIRPF, i a partir del moment

en què el perceptor dels rendiments del treball comunicui al pagador les variacions a què es refereixen els números 6è., 7è., 8è., 9è., 10è., 11è. i 12è. d'aquest precepte, sempre que aquestes comunicacions es produeixin almenys amb cinc dies d'antelació a la confecció de les nòmines corresponents, sense perjudici de les responsabilitats en què pugui incórrer el perceptor quan la falta de comunicació d'aquestes circumstàncies determini l'aplicació d'un tipus inferior al que correspongui, en els termes que preveu l'article 107 LIRPF.

La regularització a què es refereix aquest article es pot fer, a opció del pagador, a partir del dia 1 dels mesos d'abril, juliol i octubre, respecte de les variacions que, respectivament, s'hagin produït en els trimestres immediatament anteriors a aquestes dates.

Finalment, segons l'article 87.5 RIRPF, el tipus de retenció, calculat d'acord amb el procediment que preveu l'article 82 RIRPF, no es pot incrementar quan s'efectuïn regularitzacions per circumstàncies que exclusivament determinin una disminució de la diferència positiva entre la base per a calcular el tipus de retenció i el mínim personal i familiar per a calcular el tipus de retenció o perquè el perceptor està obligat per resolució judicial a satisfer anualitats per aliments en favor dels fills i hi sigui aplicable el que preveu l'article 85.2 RIRPF.

Així mateix, en els supòsits de regularització per circumstàncies que determinin exclusivament un augment de la diferència positiva entre la base per a calcular el tipus de retenció i el mínim personal i familiar per a calcular el tipus de retenció prèvia a la regularització, el nou tipus de retenció aplicable no pot determinar un increment de l'import de les retencions superior a la variació produïda en la magnitud esmentada.

En cap cas, quan es produeixin regularitzacions, el nou tipus de retenció aplicable pot ser superior al 45%. El percentatge és el 23% quan la totalitat dels rendiments del treball s'han obtingut a Ceuta i Melilla i es beneficiïn de la deducció que preveu l'article 68.4 LIRPF.

Així mateix, cal tenir en compte la regulació que es realitza en el RIRPF¹¹ en relació amb la **comunicació de dades** del perceptor de rendes del treball al seu pagador.

⁽¹¹⁾Art. 88 RIRPF.

Comunicació de dades del perceptor de rendes del treball al seu pagador

Els contribuents, segons el que disposa l'article 88.1 RIRPF, han de comunicar al pagador la situació personal i familiar que influeix en l'import exceptuat de retenir, en la determinació o en les regularitzacions del tipus de retenció, i el pagador queda obligat així mateix a conservar la comunicació degudament signada.

La comunicació a què es refereix el paràgraf anterior també es pot efectuar per mitjans telemàtics o electrònics, sempre que es garanteixin l'autenticitat de l'origen, la integritat del contingut, la conservació de la comunicació i l'accessibilitat per part de l'Administració tributària a aquesta.

A l'efecte de poder aplicar la reducció del tipus de retenció que preveu l'últim paràgraf de l'article 86.1 RIRPF, el contribuent ha de comunicar al pagador que està destinant quantitats per a l'adquisició o rehabilitació del seu habitatge habitual utilitzant finançament aliè, per les quals ha de tenir dret a la deducció per inversió en habitatge habitual que regula l'article 68.1 LIRPF, i igualment el pagador queda obligat a conservar la comunicació degudament signada.

En cas que el contribuent percebi rendiments del treball procedents de manera simultània de dos o més pagadors, només pot efectuar la comunicació a què es refereix el paràgraf anterior quan la quantia total de les retribucions corresponent a tots ells sigui inferior a 22.000 euros. En cas que els rendiments del treball es percebin de manera successiva de dos o més pagadors, només es pot efectuar la comunicació quan la quantia total de la retribució sumada a la dels pagadors anteriors sigui inferior a 22.000 euros.

En cap cas no és procedent la pràctica d'aquesta comunicació quan les quantitats es destinin a la construcció o ampliació de l'habitatge ni a comptes habitatge.

El contingut de les comunicacions s'ha d'ajustar al model que s'aprovi mitjançant una resolució del Departament de Gestió Tributària de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

Tal com indica l'article 88.2 RIRPF, la falta de comunicació al pagador d'aquestes circumstàncies personals i familiars o de la seva variació determina que aquell apliqui el tipus de retenció corresponent sense tenir en compte aquestes circumstàncies, sense perjudici de les responsabilitats en què pugui incórrer el perceptor quan la falta de comunicació de les circumstàncies determini l'aplicació d'un tipus inferior al que correspongui, en els termes que preveu l'article 107 LIRPF.

La comunicació de dades a què es refereix l'apartat anterior s'ha d'efectuar abans del dia primer de cada any natural o de l'inici de la relació, considerant la situació personal i familiar que previsiblement hi haurà en aquestes dues últimes dates, sense perjudici que, si no subsisteix aquella situació en les dates assenyalades, se'n comuniqui la variació al pagador. No és necessari reiterar en cada exercici la comunicació de dades al pagador, mentre no variïn les circumstàncies personals i familiars del contribuïent.

La comunicació al pagador que s'estan destinant quantitats per a l'adquisició o rehabilitació de l'habitatge habitual es pot efectuar a partir del moment en què el contribuïent destini quantitats per a aquesta adquisició o rehabilitació del seu habitatge habitual utilitzant finançament aliè i produeix efectes a partir de la data de la comunicació, sempre que faltin almenys cinc dies per a la confecció de les nòmines corresponents. No és necessari reiterar en cada exercici la comunicació mentre no es produeixin variacions en les dades inicialment comunicades.

Segons l'article 88.4 RIRPF, les variacions en les circumstàncies personals i familiars que es produeixin durant l'any i que suposin un tipus de retenció més baix poden ser comunicades als efectes de la regularització que preveu l'article 87 RIRPF i produeixen efectes a partir de la data de la comunicació, sempre que faltin almenys cinc dies per a la confecció de les nòmines corresponents.

Quan es produeixin variacions en les circumstàncies personals i familiars que suposin un tipus de retenció més elevat o deixi de subsistir la circumstància que s'està destinant quantitats per a l'adquisició o rehabilitació de l'habitatge habitual o se superi la quantia prevista en el supòsit que el contribuïent percebi rendiments del treball procedents de forma simultània de dos o més pagadors, el contribuïent ho ha de comunicar als efectes de la regularització que preveu l'article 87 RIRPF en el termini de deu dies des que es produeixin aquestes situacions i s'han de tenir en compte en la primera nòmina que es confeccioni després d'aquesta comunicació, sempre que faltin almenys cinc dies per a la confecció de la nòmina.

Els contribuïents, segons indica l'article 88.5 RIRPF, poden sol·licitar en qualsevol moment als seus corresponents pagadors l'aplicació de tipus de retenció superiors als que resultin del que preveuen els articles anteriors, d'acord amb les normes següents:

- a) La sol·licitud s'ha de fer per escrit davant els pagadors, els quals estan obligats a atendre les sol·licituds que se'ls formulin com a mínim amb cinc dies d'antelació a la confecció de les nòmines corresponents.
- b) El nou tipus de retenció sol·licitat s'ha d'aplicar com a mínim fins al final de l'any i, mentre no renunciï per escrit a l'esmentat percentatge o no sol·liciti un tipus de retenció superior, durant els exercicis successius, llevat que es produeixi una variació de les circumstàncies que determini un tipus superior.

El pagador ha de conservar, a disposició de l'Administració tributària, els documents aportats pel contribuïent per a justificar la situació personal i familiar.

Finalment, és important destacar que el RIRPF regula¹² una sèrie d'**obligacions formals** del retenidor i de l'obligat a ingressar a compte.

⁽¹²⁾Art. 108 RIRPF.

Obligacions formals del retenidor i de l'obligat a ingressar a compte

El subjecte obligat a retenir i practicar ingressos a compte, tal com disposa l'article 108.1 RIRPF, ha de presentar, en els primers vint dies naturals dels mesos d'abril, juliol, octubre i gener, una declaració de les quantitats retingudes i dels ingressos a compte que corres-

ponguin pel trimestre natural immediatament anterior, i n'ha d'ingressar l'import en el Tresor públic.

No obstant això, la declaració i ingrés a què es refereix el paràgraf anterior s'ha de fer en els vint primers dies naturals de cada mes, en relació amb les quantitats retingudes i els ingressos a compte que corresponguin pel mes immediatament anterior, quan es tracti de retenidors o obligats en què concorrin les circumstàncies a què es refereix l'article 71.3.1r. RIVA (període de liquidació mensual). Com a excepció, la declaració i ingrés corresponent al mes de juliol s'ha de fer durant el mes d'agost i els vint primers dies naturals del mes de setembre immediatament posterior.

El que disposa el paràgraf anterior també és aplicable quan es tracti de retenidors o obligats a ingressar a compte que tinguin la consideració d'administracions públiques, inclosa la Seguretat Social, l'últim pressupost anual de les quals aprovat abans de l'inici de l'exercici superi la quantitat de sis milions d'euros, en relació amb les quantitats retingudes i els ingressos a compte corresponents a les rendes a què es refereixen els paràgrafs a i c de l'article 75.1 RIRPF (rendiments del treball i d'activitats econòmiques) i el paràgraf c de l'article 75.2 RIRPF (premis).

No obstant això, la retenció i ingrés corresponent, quan l'entitat pagadora del rendiment sigui l'Administració de l'Estat i el procediment establert per al pagament ho permeti, s'ha de fer de forma directa.

El retenidor o obligat a ingressar a compte ha de presentar declaració negativa quan, malgrat haver satisfet rendes sotmeses a retenció o ingrés a compte, no hagi estat procedent, per raó de la seva quantia, la pràctica de cap retenció o ingrés a compte. No escau presentar declaració negativa quan no s'hagin satisfet, en el període de declaració, rendes sotmeses a retenció i ingrés a compte.

Així mateix, el retenidor o obligat a ingressar a compte, segons el que estableix l'article 108.2 RIRPF, ha de presentar en els primers vint dies naturals del mes de gener una declaració anual de les retencions i ingressos a compte efectuats. No obstant això, en cas que aquesta declaració es presenti en suport directament llegible per ordinador o hagi estat generada amb la utilització, exclusivament, dels corresponents mòduls d'impressió desenvolupats, a aquests efectes, per l'Administració tributària, el termini de presentació és el comprès entre l'1 de gener i el 31 de gener de l'any següent al del que correspon aquesta declaració.

En aquesta declaració, a més de les seves dades d'identificació, es pot exigir que consti una relació nominativa dels perceptors amb les dades següents:

- a) Nom i cognoms.
- b) Número d'identificació fiscal.
- c) Renda obtinguda, amb indicació de la identificació, descripció i naturalesa dels conceptes, així com de l'exercici en què s'hagi meritat aquesta renda, incloent-hi les rendes no sotmeses a retenció o ingrés a compte per raó de la seva quantia, així com les dietes exceptuades de gravamen i les rendes exemptes.
- d) Reduccions aplicades d'acord amb el que preveuen els articles 18, apartats 2 i 3, 26.2 i les disposicions transitòries 11a. i 12a. LIRPF.
- e) Despeses deduïbles a què es refereixen els articles 19.2 i 26.1.a LIRPF, a excepció de les quotes satisfetes a sindicats i col·legis professionals i les de defensa jurídica, sempre que hagin estat deduïdes pel pagador dels rendiments satisfets.
- f) Circumstàncies personals i familiars i import de les reduccions que hagin estat tingudes en compte pel pagador per a l'aplicació del percentatge de retenció corresponent.
- g) Import de les pensions compensatòries entre cònjuges i anualitats per aliments que s'hagin tingut en compte per a la pràctica de les retencions.
- h) Que el contribuïent li ha comunicat que està destinant quantitats per a l'adquisició o rehabilitació del seu habitatge habitual utilitzant finançament aliè, per les quals ha de tenir dret a la deducció per inversió en habitatge habitual que regula l'article 68.1 LIRPF.
- i) Retenció practicada o ingrés a compte efectuat.
- j) Quantitats reintegrades al pagador procedents de rendes meritades en exercicis anteriors.

Estan subjectes a les mateixes obligacions establertes en els paràgrafs anteriors les entitats domiciliades residents o representants a Espanya, que paguin per compte d'altri rendes subjectes a retenció o que siguin dipositàries o gestionin el cobrament de les rendes de valors.

D'altra banda, el retenidor o obligat a ingressar a compte, d'acord amb el que disposa l'article 108.3 RIRPF, ha d'expedir a favor del contribuïent una certificació acreditativa de les retencions practicades o dels ingressos a compte efectuats, així com de la resta de dades referents al contribuïent que s'han d'incloure en la declaració anual. Aquesta certificació s'ha de posar a disposició del contribuïent abans de l'obertura del termini de declaració per aquest impost.

Estan subjectes a les mateixes obligacions establertes en el paràgraf anterior les entitats domiciliades, residents o representades a Espanya, que paguin per compte d'altri rendes subjectes a retenció o que siguin dipositàries o gestionin el cobrament de rendes de valors.

A més, segons l'article 108.4 RIRPF, els pagadors han de comunicar als contribuïents la retenció o ingrés a compte practicat en el moment que satisfacin les rendes i han d'indicar el percentatge aplicat, excepte en rendiments d'activitats econòmiques.

Totes aquestes declaracions, com indica l'article 108.5 RIRPF, s'han d'efectuar en els models que per a cada classe de rendes estableixi el ministre d'Economia i Hisenda, el qual, així mateix, pot determinar les dades que s'han d'incloure en les declaracions, i el retenidor o obligat a ingressar a compte està obligat a consignar la totalitat de les dades determinades així i contingudes en les declaracions que l'afectin.

La declaració i ingrés s'ha de fer en la forma i el lloc que determini el ministre d'Economia i Hisenda, el qual pot establir els supòsits i les condicions de presentació de les declaracions per mitjans telemàtics i ampliar el termini corresponent a les declaracions que es puguin presentar per aquesta via, atenent raons de caràcter tècnic, així com modificar la quantia del pressupost anual i la naturalesa de les rendes a què es refereix el paràgraf tercer de l'article 108.1 RIRPF.

2.2. Impost sobre societats

En l'IS¹³, els subjectes passius residents i no residents amb un establiment permanent, i les comunitats de béns i les de propietaris i empresaris i professionals individuals, estan obligats a practicar **retencions** sobre les rendes sotmeses a retenció que satisfacin, i també a fer **ingressos a compte** quan les rendes s'abonin en espècie i sobre els interessos la freqüència de liquidació dels quals sigui superior a dotze mesos.

⁽¹³⁾Art. 140 i 141 TRLIS i 58 a 66 RIS.

No obstant això, hi ha una sèrie de supòsits en què no és necessari practicar retenció perquè l'entitat perceptora de les rendes no ha d'abonar l'IS per aquestes. Com que el TRLIS no defineix ni distingeix entre els diferents components de renda, és l'article 58 RIS el que detalla les rendes sobre les quals s'ha de practicar la retenció. El subjecte obligat a retenir ha de presentar les declaracions corresponents i un resum anual de les retencions i dels ingressos realitzats a compte.

Les **rendes sotmeses a retenció**¹⁴ són:

⁽¹⁴⁾Art. 58 RIS.

- Les derivades de la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat, de la cessió a tercers de capitals propis i les rendes recollides en l'article 25 LIRPF.

- Els premis derivats de la participació en jocs, concursos, rifes o combinacions aleatòries, estiguin o no vinculats a l'oferta, promoció o venda de determinats béns, productes o serveis.
- Les contraprestacions obtingudes com a conseqüència de l'atribució de càrrecs d'administrador o conseller en altres societats.
- Les procedents de la cessió del dret a l'explotació de la imatge o del consentiment o autorització per a la seva utilització, encara que constitueixin ingressos derivats d'explotacions econòmiques.
- Les procedents de l'arrendament o subarrendament d'immobles urbans, encara que constitueixin ingressos derivats d'explotacions econòmiques.
- Les obtingudes com a conseqüència de transmissions o reemborsaments d'accions o participacions representatives del capital o patrimoni d'institucions d'inversió col·lectiva.
- Sobre l'import total dels contractes quan compreguin prestacions de serveis o cessions de béns d'immobles, juntament amb la cessió de béns i drets recollits en l'article 25.4 LIRPF.

Els supòsits més destacats entre els que es recullen en el RIS¹⁵ sobre els quals **no cal practicar retenció** són:

⁽¹⁵⁾Art. 59 RIS.

- Les rendes obtingudes per entitats totalment exemptes.
- Els dividendes o participacions en beneficis repartits per agrupacions d'interès econòmic i per unions temporals d'empreses que rebin els socis, que hagin d'imputar bases imposables d'aquestes entitats.
- Els dividendes o participacions en beneficis que procedeixen d'entitats en les quals es tingui una participació significativa i mantinguda en el temps.
- Les rendes obtingudes pel canvi d'actius en els quals estiguin invertides les provisions de les assegurances de vida en què el prenedor assumeix el risc de la inversió.
- Els dividendes o participacions en beneficis i interessos satisfets entre societats que formin part d'un grup de societats, que tributi pel règim especial previst per a aquests.

El RIS també regula¹⁶ els **subjectes obligats a retenir o a efectuar ingressos a compte**.

⁽¹⁶⁾Art. 60 RIS.

Subjectes obligats a retenir o a efectuar un ingrés a compte

Segons l'article 60.1 RIS estan obligats a retenir o ingressar a compte quan satisfacin o abonin rendes de les previstes en l'article 58 RIS:

- a) Les persones jurídiques i altres entitats, incloses les comunitats de béns i de propietaris i les entitats en règim d'atribució de rendes.
- b) Els contribuents per l'IRPF que exerceixin activitats econòmiques, quan satisfacin rendes en l'exercici de les seves activitats.
- c) Les persones físiques, jurídiques i altres entitats no residents en territori espanyol, que hi operin mitjançant un establiment permanent.

Segons l'article 60.2 RIS, no es considera que una persona o entitat satisfà o abona una renda quan es limiti a efectuar una simple mediació de pagament, i s'entén com a tal l'abonament d'una quantitat per compte i ordre d'un tercer, excepte que es tracti d'entitats dipositàries de valors estrangers propietat de residents en territori espanyol o que tinguin al seu càrrec la gestió de cobrament de les rendes dels esmentats valors. Les esmentades entitats dipositàries han de practicar la retenció corresponent sempre que aquestes rendes no hagin suportat retenció prèvia a Espanya.

En el cas de premis, tal com determina l'article 60.3 RIS, està obligat a retenir o a ingressar a compte la persona o entitat que els satisfaci.

En els apartats 4 a 7 de l'article 60 RIS, es regulen una sèrie de supòsits específics de subjectes obligats a retenir o ingressar a compte en els casos d'operacions sobre actius financers, transmissions de valors del deute de l'Estat, transmissions o reemborsaments d'accions o participacions representatives del capital o patrimoni de les institucions d'inversió col·lectiva, operacions de reducció de capital amb devolució d'aportacions i de distribució de la prima d'emissió, realitzades per societats d'inversió de capital variable, i operacions realitzades a Espanya per entitats asseguradores que operin en règim de lliure prestació de serveis.

Finalment, l'article 60.8 RIS estableix que els subjectes obligats a retenir han d'assumir l'obligació d'efectuar l'ingrés en el Tresor, sense que l'incompliment d'aquella obligació els pugui excusar d'aquesta.

La retenció i ingrés corresponent, quan l'entitat pagadora del rendiment sigui l'Administració de l'Estat, s'ha de fer de manera directa.

Així mateix, en el RIS s'estableix¹⁷ una regulació detallada sobre el **càlcul de les retencions o els ingressos a compte**.

⁽¹⁷⁾Art. 62 i 63 RIS.

Base per a calcular l'obligació de retenir i ingressar a compte

Amb caràcter general, segons el que disposa l'article 62.1 RIS, constitueix la base per al càlcul de l'obligació de retenir la contraprestació íntegra exigible o satisfeta.

En el cas de l'amortització, el reemborsament o la transmissió d'actius financers, d'acord amb l'article 62.2 RIS, constitueix la base per al càlcul de l'obligació de retenir la diferència positiva entre el valor d'amortització, reemborsament o transmissió i el valor d'adquisició o subscripció dels esmentats actius. Com a valor d'adquisició es pren el que figuri en la certificació acreditativa de l'adquisició. A aquests efectes, no es minoren les despeses accessòries a l'operació.

Sense perjudici de la retenció que escaigui al transmissor, en cas que l'entitat emissora adquireixi un actiu financer emès per ella, s'ha de practicar la retenció i ingrés sobre el rendiment que obtingui en qualsevol forma de transmissió ulterior del títol, exclosa l'amortització.

Quan l'obligació de retenir tingui l'origen en premis derivats de la participació en jocs, concursos, rifes o combinacions aleatòries, constitueix la base per a calcular-la l'import del premi (art. 62.3 RIS).

Quan l'obligació de retenir tingui l'origen en les transmissions o reemborsaments d'accions o participacions representatives del capital o patrimoni d'institucions d'inversió col·lectiva, la base de retenció és la diferència entre el valor de transmissió o reemborsament i el valor d'adquisició de les accions o participacions. A aquests efectes

es considera que els valors transmesos o reemborsats pel contribuent són aquells que va adquirir en primer lloc, segons l'article 62.4 RIS.

Tal com indica l'article 62.5 RIS, quan l'obligació d'ingressar a compte tingui l'origen en rendes satisfetes o abonades en espècie, constitueix la base per a calcular-la el valor de mercat del bé.

A aquests efectes, es pren com a valor de mercat el resultat d'incrementar en un 20% el valor d'adquisició o cost per al pagador.

Quan no es pugui provar la contraprestació íntegra exigible o satisfeta, segons el que estableix l'article 62.6 RIS, l'Administració tributària pot computar com a tal una quantitat de la qual, restada la retenció procedent, doni la percebuda efectivament.

Així mateix, tal com disposa l'article 62.7 RIS, quan l'obligació de retenir o ingressar a compte tingui l'origen en l'ajust secundari derivat del que preveu l'article 16.8 TRLIS, en constitueix la base la diferència entre el valor convingut i el valor de mercat.

Finalment, d'acord amb l'article 62.8 RIS, en el cas de les rendes derivades de la reducció de capital amb devolució d'aportacions i de la distribució de la prima d'emissió realitzades per societats d'inversió de capital variable, la base de retenció és la quantia que s'ha d'integrar a la base imposable calculada d'acord amb el que estableix l'article 15.4 TRLIS.

Naixement de l'obligació de retenir i d'ingressar a compte

Amb caràcter general, segons el que estableix l'article 63.1 RIS, les obligacions de retenir i d'ingressar a compte neixen en el moment de l'exigibilitat de les rendes, dineràries o en espècie, subjectes a retenció o ingrés a compte, respectivament, o en el del seu pagament o lliurament si és anterior.

En particular, s'entenen exigibles els interessos en les dates de venciment assenyalades en l'escriptura o contracte per a la seva liquidació o cobrament, o quan d'una altra manera es reconeixin en compte, encara que el perceptor no en reclami el cobrament o els rendiments s'acumulin al principal de l'operació, i els dividendes en la data establerta en l'acord de distribució o a partir del dia següent al de la seva adopció a falta de la determinació de l'esmentada data.

En el cas de rendiments derivats de l'amortització, reemborsament o transmissió d'actius financers, l'obligació de retenir o ingressar a compte neix en el moment en què es formalitzi l'operació (art. 63.2 RIS).

I, finalment, segons l'article 63.3 RIS, en el cas de rendes obtingudes com a conseqüència de les transmissions o reemborsaments d'accions o participacions representatives del capital o patrimoni d'institucions d'inversió col·lectiva, l'obligació de retenir o ingressar a compte neix en el moment en què es formalitzi l'operació, siguin quines siguin les condicions de cobrament pactades.

El **percentatge** de retenció o ingrés a compte és el següent¹⁸:

⁽¹⁸⁾Art. 64 RIS.

- Amb caràcter general, el 19%. No obstant això, els anys 2012 i 2013 aquest percentatge s'eleva al 21%¹⁹.
- Quan es tracti de rendes procedents de l'arrendament o subarrendament d'immobles urbans situats a Ceuta, Melilla o les seves dependències, obtingudes per entitats domiciliades en els esmentats territoris o que hi operin mitjançant un establiment o una sucursal, l'esmentat percentatge s'ha de dividir per dos.
- En el cas de rendes procedents de la cessió del dret a l'explotació de la imatge o del consentiment o autorització per a la seva utilització, el 24%.

⁽¹⁹⁾DA 14a. TRLIS.

En tots els casos, es poden modificar reglamentàriament els percentatges de retenció i ingrés a compte que s'acaben d'indicar.

Finalment, cal tenir present la regulació que efectua el RIS²⁰ en relació amb **les obligacions del retenidor i de l'obligat a ingressar a compte.**

(20) Art. 66 RIS.

Obligacions del retenidor i de l'obligat a ingressar a compte

El retenidor i l'obligat a ingressar a compte, segons l'article 66.1 RIS, han de presentar en els primers vint dies naturals dels mesos d'abril, juliol, octubre i gener, davant l'òrgan competent de l'Administració tributària, una declaració de les quantitats retingudes i dels ingressos a compte que corresponguin pel trimestre natural immediatament anterior i ingressar-ne l'import en el Tresor públic.

No obstant això, la declaració i l'ingrés a què es refereix el paràgraf anterior s'han d'efectuar en els vint primers dies naturals de cada mes, en relació amb les quantitats retingudes i els ingressos a compte que corresponguin per l'immediatament anterior, quan es tracti de retenidors o obligats en els quals concorrin les circumstàncies a què es refereix l'article 71.3.1r. RIVA (període de liquidació mensual). Per excepció, la declaració i l'ingrés corresponent al mes de juliol s'han d'efectuar durant el mes d'agost i els vint primers dies naturals del mes de setembre immediatament posterior.

No escau la presentació de declaració negativa quan no s'hagin satisfet en el període de la declaració rendes sotmeses a retenció o ingrés a compte.

Així mateix, el retenidor o obligat a ingressar a compte, segons el que estableix l'article 66.2 RIS, ha de presentar en els primers vint dies naturals del mes de gener una declaració anual de les retencions i ingressos a compte efectuats. No obstant això, en cas que aquesta declaració es presenti en suport directament llegible per ordinador o hagi estat generat mitjançant la utilització, exclusivament, dels corresponents mòduls d'impressió desenvolupats, a aquests efectes, per l'Administració tributària, el termini de presentació és el comprès entre l'1 de gener i el 31 de gener de l'any següent al qual correspon aquesta declaració.

En aquesta declaració, a més de les seves dades d'identificació, es pot exigir que hi consti una relació nominativa dels perceptors amb les dades següents: a) Denominació de l'entitat. b) Número d'identificació fiscal. c) Renda obtinguda, amb indicació de la identificació, descripció i naturalesa dels conceptes, així com de l'exercici en què aquesta renda s'hagi meritat. d) Retenció practicada o ingrés a compte efectuat.

A les mateixes obligacions establertes en els paràgrafs anteriors hi estan subjectes les entitats domiciliades, residents o representades a Espanya, que paguin per compte d'altri rendes subjectes a retenció o que siguin dipositàries o gestionin el cobrament de les rendes de valors.

D'altra banda, el retenidor o obligat a ingressar a compte, d'acord amb el que preveu l'article 66.3 RIS, ha d'expedir a favor del subjecte passiu una certificació acreditativa de les retencions practicades, o dels ingressos a compte efectuats, així com de les altres dades referents al subjecte passiu que s'han d'incloure en la declaració anual. La certificació esmentada s'ha de posar a disposició del subjecte passiu abans de l'inici del termini de declaració d'aquest impost.

Igualment, a les mateixes obligacions establertes en els paràgrafs anteriors hi estan subjectes les entitats domiciliades, residents o representades a Espanya, que paguin per compte d'altri rendes subjectes a retenció o que siguin dipositàries o gestionin el cobrament de rendes de valors.

A més, segons l'article 66.4 RIS, els pagadors han de comunicar als subjectes passius la retenció o ingrés a compte practicats en el moment en què satisfacin les rendes, i indicar-hi el percentatge aplicat.

Totes aquestes declaracions, com indica l'article 66.5 RIS, s'han de fer en els models que per a cada classe de rendes estableixi el ministre d'Economia i Hisenda, que també pot determinar les dades que s'hi han d'incloure, i el retenidor o obligat està obligat a ingressar a compte a emplenar la totalitat de les dades així determinades i contingudes en les declaracions que l'afectin. La declaració i l'ingrés s'han d'efectuar en la forma i lloc que determini el ministre d'Economia i Hisenda.

2.3. Impost sobre la renda de no residents

Quan la residència fiscal d'un contribuent se situa fora del territori espanyol i no es posseeix un EP en territori espanyol, l'exacció efectiva de l'IRNR es fa recaure sobre el retenidor de l'impost, com a mesura de garantia de cobrament del tribut.

Amb caràcter general, les persones que satisfacin rendiments als **no residents sense EP** estan obligades a retenir i ingressar una quantitat que acostuma a coincidir amb l'import de l'impost definitiu que ha de pagar el no resident. En aquests casos, el contribuent queda exonerat del deure d'autoliquidar l'impost²¹.

⁽²¹⁾Art. 31 i 28.3 TRLIRNR.

Per tant, la detracció de l'impost en què consisteix la retenció té un caràcter definitiu, ja que no es reté una quantitat a compte d'un tribut, sinó que es reté una quantitat generalment coincident amb l'impost definitiu. D'aquesta manera, el legislador troba una **garantia personal per al cobrament efectiu de l'impost**, atès que el contribuent es troba fora del seu àmbit territorial de competències.

Estan **obligats a retenir** o ingressar a compte, respecte de les rendes subjectes a l'IRNR²², abonades a no residents sense EP, que satisfacin:

⁽²²⁾Art. 31.1 TRLIRNR.

- Les entitats residents a Espanya (incloses les entitats en règim d'atribució de rendes).
- Les persones físiques residents a Espanya que realitzin activitats econòmiques (empresaris i professionals).
- Els contribuents de l'IRNR amb EP.
- Els contribuents de l'IRNR sense EP, respecte dels rendiments del treball que satisfacin, i respecte d'altres rendiments sotmesos a retenció que constitueixin una despesa deduïble per a l'obtenció de rendes derivades de prestacions de serveis, assistència tècnica, obres d'instal·lació o muntatge derivades de contractes d'enginyeria i, en general, d'activitats o explotacions econòmiques realitzades a Espanya.

Els empresaris i professionals

Com és lògic, només han de practicar retenció respecte de les rendes que satisfacin en l'exercici de les seves activitats, no en les abonades dins del seu àmbit particular.

Per tant, els contribuents de l'IRNR sense EP han de practicar sempre retenció en relació amb els rendiments del treball que satisfacin, amb independència que tinguin o no la consideració de despesa deduïble. En canvi, quan es tracta de la resta de rendiments que abonin, només han de practicar la corresponent retenció quan constitueixin una despesa deduïble.

- Les entitats en règim d'atribució de rendes constituïdes a l'estranger que tinguin presència a Espanya.
- El representant que actuï en nom d'una entitat asseguradora que operi en règim de lliure prestació de serveis, respecte de les operacions realitzades en territori espanyol.
- En les operacions sobre actius financers, les persones o entitats que l'hagin d'efectuar, d'acord amb el que disposa l'article 76.2.b RIRPF: en el cas d'amortització o reemborsament d'actius, l'entitat emissora; en la transmissió d'actius, l'entitat financera que actuï per compte del transmissor; en qualsevol altre cas, el fedatari públic.
- En les transmissions de valors de deute de l'Estat, l'entitat gestora del mercat de deute públic que intervingui en l'operació.
- En els reemborsaments de les participacions de fons d'inversió, les societats gestores.
- En els premis, la persona o l'entitat que els satisfaci.

Missions diplomàtiques

No estan obligades a practicar retenció o ingrés a compte les missions diplomàtiques o oficines consulars a Espanya d'estats estrangers.

Les **rendes subjectes a retenció**, amb caràcter general, són les rendes subjectes a l'impost (tant rendiments com guanys patrimonials).

Ara bé, la normativa preveu²³ una sèrie d'excepcions a l'obligació de retenir. No hi ha l'obligació de retenir, entre altres, respecte de les rendes següents:

⁽²³⁾Art. 31.4 TRLIRNR i 10 RIRNR.

- Rendes exemptes segons el que s'ha fixat en l'article 14 TRLIRNR, sense perjudici de l'obligació de declarar. En aquests casos, com que les rendes n'estan exemptes, no té sentit practicar una retenció que, posteriorment, pot ser objecte d'una sol·licitud de devolució. No obstant això, sí que hi ha l'obligació de practicar retenció o ingrés a compte en els casos dels dividends i les participacions en beneficis a què es refereix l'article 14.1, lletres *j*, *k* i *l*, TRLIRNR. En canvi, no hi ha l'obligació de presentar declaració en els casos de rendiments derivats del deute públic obtinguts sense mediació d'EP a Espanya, a què es refereix l'article 14.1.d TRLIRNR.
- Rendes exemptes en virtut de conveni per a evitar la doble imposició, sense perjudici de l'obligació de declarar. Igual que en el supòsit anterior, no té sentit practicar una retenció que, amb posterioritat, pot ser objecte d'una sol·licitud de devolució.
- Rendes abonades a contribuents sense EP quan s'acrediti el pagament de l'impost o la procedència d'exempció. És a dir, el contribuent no resident té dret a declarar i pagar-ne l'impost. Si s'acredita aquesta circumstància, no hi ha l'obligació de retenir. L'acreditació del pagament s'ha d'efectuar mitjançant la declaració de l'impost corresponent a les rendes satisfetes,

Acreditació del pagament de l'impost

En la pràctica, no és fàcil que el contribuent pugui acreditar el pagament de l'impost abans que se li practiqui la retenció.

presentada pel contribuent o el seu representant; mentre que en el cas de les exempcions, l'acreditació s'ha de fer a través dels documents justificatius del compliment de les circumstàncies que determinen la procedència de la seva aplicació, sense perjudici de l'obligació de declarar.

- El rendiment derivat de la distribució de la prima d'emissió d'accions o participacions o de la reducció de capital. Ara bé, s'ha de practicar retenció o ingrés a compte en els casos de reducció de capital social amb devolució d'aportacions i distribució de la prima d'emissió d'accions que preveu l'article 75.3.h, paràgraf 2n., RIRPF.
- Les rendes a què es refereix l'article 118.1.c TRLIS, és a dir, els beneficis distribuïts amb càrrec a les rendes exemptes quan el perceptor és una entitat o persona física no resident en territori espanyol (ja que es consideren no obtinguts en territori espanyol).
- Guanys patrimonials. No obstant això, sí que hi ha l'obligació de retenir, respecte dels premis derivats de la participació en jocs, concursos, rifes o combinacions aleatòries, la transmissió de béns immobles situats en territori espanyol en el cas de no residents sense mediació d'EP i les rendes derivades de transmissions o reemborsaments d'accions o participacions representatives del capital o patrimoni d'institucions d'inversió col·lectiva (excepte les procedents de participacions en els fons d'inversió col·lectiva que regula l'article 49 del Reglament de la Llei 35/2003, d'institucions d'inversió col·lectiva, aprovat per l'RD 1309/2005, de 4 de novembre). En el primer i el tercer casos, l'import de la retenció és coincident amb l'impost; en el segon, l'import de la retenció és del 3% de la contraprestació acordada.
- Les rendes recollides en els paràgrafs *b* (excepte les obtingudes a través de països o territoris qualificats reglamentàriament com a paradisos fiscals), *c*, *e*, *f* i *h* de l'apartat 3 de l'article 73 RIRPF: rendiments dels valors emesos pel Banc d'Espanya que constitueixin instrument regulador d'intervenció en el mercat monetari i els rendiments de les Lletres del Tresor; primes de conversió d'obligacions en accions; rendiments derivats de la transmissió o reemborsament d'actius financers amb rendiment explícit, i premis de jocs organitzats a l'empara del que preveu el Reial decret llei 16/1977, de 25 de febrer, així com aquells la base de retenció dels quals no superi els 300 euros.

Respecte al **naixement de l'obligació de retenir**²⁴, s'ha d'assenyalar que és coincident, en termes generals, amb el moment de la meritació de l'impost, regulat en l'article 27 TRLIRNR.

⁽²⁴⁾Art. 12 RIRNR.

En relació amb l'**import de la retenció**, ha de ser una quantitat equivalent al deute tributari que es derivi del mateix impost (art. 31.2 TRLIRNR) per als contribuents que actuïn sense mediació d'EP, o bé de les disposicions d'un conveni per a evitar la doble imposició. En aquests casos, el no resident queda eximit de l'obligació de declarar l'impost.

No obstant això, el retenidor no pot tenir en compte les despeses o deduccions següents (que sí que són aplicables en calcular l'impost): les despeses de personal, aprovisionament i subministrament en els casos d'activitats econòmiques sense EP, la quota del gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents i la deducció per donatius.

El retenidor està obligat a presentar el model corresponent i a presentar un resum anual²⁵.

Finalment, cal tenir present que es preveuen alguns supòsits que presenten **especialitats** en matèria de retencions:

a) El primer d'aquests supòsits té lloc en les **transmissions de béns immobles** situats a Espanya, realitzades per no residents que no efectuen en territori espanyol cap activitat econòmica per mitjà d'un EP. L'adquirent està obligat a retenir i a ingressar el 3% del preu acordat, a títol de pagament a compte de l'impost que correspon pagar al transmissor, com a conseqüència de l'existència d'un guany patrimonial²⁶.

Transmissions de béns immobles per no residents

El retenidor, que pot ser tant persona física (empresari, professional o un particular) com jurídica, ha d'ingressar l'import retingut en el termini d'un mes a partir de la transmissió.

El no resident ha de declarar i ingressar l'impost definitiu en un termini de tres mesos a partir de la finalització del termini d'ingrés de la retenció.

L'adquirent del bé queda alliberat de l'obligació de retenir en els supòsits següents: d'una banda, quan el transmissor acreditï suficientment la seva subjecció a l'IRPF mitjançant una certificació expedida per l'òrgan competent de l'Administració tributària. D'altra banda, en els supòsits d'aportacions de béns immobles, en la constitució o augment de capitals de societats residents en territori espanyol. I, finalment, en les transmissions a títol lucratiu, ja que en aquests casos no hi ha contraprestació.

El bé immoble transmès queda afecte al pagament de l'import que resulti menor entre la retenció i l'impost corresponent.

b) El segon cas especial afecta els **treballadors per compte d'altri en cas de canvi de residència**. Es tracta d'un procediment voluntari que poden utilitzar els treballadors, amb motiu de la prestació de treball a un altre país, a fi d'anticipar els efectes d'un canvi de residència a l'estranger en les retencions sobre els rendiments del treball quan el pagador és un resident o un no resident amb EP en territori espanyol²⁷.

L'obligació de retenir

A diferència d'altres impostos, com l'IRPF o l'IS, en l'IRNR l'obligació de retenir neix no en el moment en què s'abonen les rendes subjectes a retenció, sinó en el moment en què es merita l'impost. Això pot obeir al fet que l'IRNR és un impost de meritació instantània, mentre que l'IRPF i l'IS són impostos de meritació periòdica.

⁽²⁵⁾Art. 31.5 TRLIRNR.

⁽²⁶⁾Art. 25.2 TRLIRNR.

⁽²⁷⁾Art. 32 TRLIRNR.

En efecte, els treballadors que hagin d'adquirir la condició de contribuents de l'IRNR amb motiu del seu desplaçament a l'estranger, ho poden comunicar a l'Administració tributària mitjançant el model corresponent, i deixar constància de la data de sortida del territori espanyol. L'Administració tributària ha d'expedir als treballadors un document perquè el lliurin a l'ocupador, perquè el pagador dels rendiments del treball els pugui considerar contribuents d'aquest impost i els apliqui les retencions per l'IRNR a partir de la data indicada en el document. Aquest document estén els seus efectes, com a màxim, a dos anys naturals (el del desplaçament i el següent, o, si no és possible computar l'any del desplaçament, els dos immediats següents).

El treballador ha d'acreditar l'existència de dades objectives en la relació laboral, que facin previsible que romandrà més de 183 dies durant l'any del desplaçament o, si no, en el següent, al país estranger com a conseqüència de la prestació de treball. Aquesta acreditació s'ha de fer mitjançant un document justificatiu emès pel pagador dels rendiments del treball que reconegui la relació laboral amb el treballador, el país de desplaçament, la durada del contracte, la data de començament de la prestació del treball a l'estranger, la durada del desplaçament i la data previsible de finalització d'aquest.

Malgrat la utilització d'aquest procediment, el contribuent està obligat a acreditar la seva nova residència fiscal davant l'Administració tributària.

D'altra banda, s'ha d'esmentar que es preveu un procediment similar per als treballadors per compte d'altri que no siguin contribuents per l'IRPF i hagin d'adquirir aquesta condició amb motiu del seu desplaçament a territori espanyol.

En aquest cas, juntament amb la comunicació a l'Administració tributària espanyola, el contribuent ha de presentar un document justificatiu del pagador dels rendiments del treball en què consti expressament: el reconeixement de la relació laboral amb el treballador, la data de començament de la prestació del treball en territori espanyol, el centre de treball i direcció d'aquest, la durada del contracte i la intenció del pagador que el treballador presti el seu treball, com a mínim, durant un període de temps superior a 183 dies durant l'any natural en què està compresa la data de començament de la prestació del treball en territori espanyol o, si no, que aquest període mínim de permanència es produirà l'any natural següent.

3. Els pagaments fraccionats

3.1. Impost sobre la renda de les persones físiques

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

Lectura recomanada

Quant als pagaments fraccionats que han d'efectuar els contribuents, podeu veure els articles 99 a 101 LIRPF i 109 a 112 RIRPF.

⁽²⁸⁾Art. 101.11 LIRPF.

La LIRPF regula²⁸ els **percentatges** dels pagaments fraccionats que han d'efectuar els contribuents de l'IRPF que exerceixin activitats econòmiques.

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 es disposa d'una sola persona assalariada o el 2% si no té personal.
- 2% del rendiment net en les activitats agrícoles, ramaderes, forestals o pesqueres, siguin quin sigui el règim d'estimació.

Aquests percentatges es redueixen a la meitat en cas que hi sigui aplicable la bonificació per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla.

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

1) Els que exerceixin **activitats econòmiques** han d'efectuar pagaments fraccionats, tret que, en el cas de les activitats professionals, agrícoles, ramaderes o forestals, l'any anterior com a mínim el 70% dels seus ingressos hagin quedat subjectes a retenció o ingrés a compte. Si es tracta d'activitats agrícoles o ramaderes, aquest càlcul s'ha de fer sobre els ingressos de l'explotació, exceptuant-ne les subvencions i indemnitzacions²⁹.

⁽²⁹⁾Art. 109 RIRPF.

Obligats al pagament fraccionat

Els contribuents que exerceixin activitats econòmiques, d'acord amb el que disposa l'article 109.1 RIRPF, estan obligats a autoliquidar i ingressar en el Tresor, en concepte de pagament a compte de l'IRPF, la quantitat que resulti del que estableix l'article 110 RIRPF, sense perjudici de les excepcions que s'esmenten a continuació.

En aquest sentit, els contribuents que exerceixin activitats professionals no estan obligats a efectuar pagament fraccionat en relació amb aquestes activitats, segons l'article 109.2 RIRPF, si l'any natural anterior, almenys el 70% dels ingressos de l'activitat van ser objecte de retenció o ingrés a compte.

Així mateix, els contribuents que exerceixin activitats agrícoles o ramaderes no estan obligats a efectuar pagament fraccionat en relació amb aquestes activitats si, l'any natural anterior, almenys el 70% dels ingressos procedents de l'explotació, a excepció de les

subvencions corrents i de capital i de les indemnitzacions, van ser objecte de retenció o ingrés a compte, tal com estableix l'article 109.3 RIRPF.

Igualment, segons l'article 109.4 RIRPF, els contribuents que exerceixin activitats forestals no estan obligats a efectuar pagament fraccionat en relació amb aquestes activitats si, l'any natural anterior, almenys el 70% dels ingressos procedents de l'activitat, a excepció de les subvencions corrents i de capital i de les indemnitzacions, van ser objecte de retenció o ingrés a compte.

Cal tenir present que, d'acord amb l'article 109.5 RIRPF, a efectes del que disposen tots els supòsits anteriors, en cas d'inici de l'activitat s'ha de tenir en compte el percentatge d'ingressos que hagin estat objecte de retenció o ingrés a compte durant el període al què es refereix el pagament fraccionat.

2) En el cas d'entitats en **règim d'atribució de rendes**, tal com assenyala l'article 112 RIRPF, els pagaments fraccionats els han d'efectuar cadascun dels seus membres en proporció a la participació que tinguin 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 efectuats, en les condicions establertes reglamentàriament, amb la finalitat d'evitar, lògicament, que es produeixin diversos pagaments anticipats respecte d'un mateix rendiment³⁰.

L'import del pagament fraccionat

En el cas de les activitats pesqueres, i de les agrícoles, les ramaderes i les forestals, es determina aplicant el percentatge establert pel Reglament sobre els rendiments nets.

⁽³⁰⁾ Art. 110 RIRPF.

Import del fraccionament

Els contribuents obligats al pagament fraccionat, d'acord amb el que preveu l'article 110.1 RIRPF, han d'ingressar, en cada termini, les quantitats següents:

a) Per les activitats que estiguin en el mètode d'estimació directa, en qualsevol de les seves modalitats, el 20% del rendiment net corresponent al període de temps transcorregut des del primer dia de l'any fins a l'últim dia del trimestre a què es refereix el pagament fraccionat.

De la quantitat resultant per aplicació del que disposa aquesta lletra s'han de deduir els pagaments fraccionats que, en relació amb aquestes activitats, hauria correspost ingressar en els trimestres anteriors del mateix any si no s'hi hagués aplicat el que disposa l'article 110.3.c RIRPF.

b) Per les activitats que estiguessin en el mètode d'estimació objectiva, el 4% dels rendiments nets resultants de l'aplicació d'aquest mètode en funció de les dades base del primer dia de l'any a què es refereix el pagament fraccionat o, en cas d'inici d'activitats, del dia en què aquestes hagin començat.

No obstant això, en el supòsit d'activitats que només tinguin una persona assalariada, el percentatge anterior és el 3%, i en cas que no disposi de personal assalariat, aquest percentatge és el 2%.

Quan alguna de les dades base no es pugui determinar el primer dia de l'any, s'ha de prendre, als efectes del pagament fraccionat, el corresponent a l'any immediat anterior. En cas que no es pugui determinar cap dada base, el pagament fraccionat consisteix en el 2% del volum de vendes o ingressos del trimestre.

c) Si es tracta d'activitats agrícoles, ramaderes, forestals o pesqueres, sigui quin sigui el mètode de determinació del rendiment net, el 2% del volum d'ingressos del trimestre, excloses les subvencions de capital i les indemnitzacions.

Tal com disposa l'article 110.2 RIRPF, tots els percentatges assenyalats s'han de dividir per dos per a les activitats econòmiques que tinguin dret a la deducció en la quota que preveu l'article 68.4 LIRPF (rendes obtingudes a Ceuta o Melilla).

Segons el que determina l'article 110.3 RIRPF, de la quantitat resultant per aplicació del que disposen els apartats anteriors, se'n poden deduir, si escau:

a) Les retencions practicades i els ingressos a compte efectuats corresponents al període de temps transcorregut des del primer dia de l'any fins a l'últim dia del trimestre a què es refereix el pagament fraccionat, quan es tracti del següent:

1) Activitats professionals que determinin el rendiment net pel mètode d'estimació directa, en qualsevol de les seves modalitats.

2) Arrendament d'immobles urbans que constitueixi activitat econòmica.

3) Cessió del dret a l'explotació de la imatge o del consentiment o autorització per a la seva utilització que constitueixi activitat econòmica, i altres rendes previstes en l'article 75.2.b RIRPF (rendiments procedents de la propietat intel·lectual, industrial, de la prestació d'assistència tècnica, de l'arrendament de béns mobles, negocis o mines, o del subarrendament sobre els béns anteriors).

b) Les retencions practicades i els ingressos a compte efectuats, de conformitat amb el que disposen els articles 95 i 104 RIRPF (retencions i ingressos a compte sobre rendiments d'activitats econòmiques) corresponents al trimestre, quan es tracti del següent:

1) Activitats econòmiques que determinin el seu rendiment net pel mètode d'estimació objectiva. No obstant això, quan l'import de les retencions i ingressos a compte suportats en el trimestre sigui superior a la quantitat resultant per aplicació del que disposen les lletres *b* i *c* de l'article 110.1 RIRPF, així com, si escau, del que disposa l'article 110.2 RIRPF, es pot deduir l'esmentada diferència en qualsevol dels següents pagaments fraccionats corresponents al mateix període impositiu l'import positiu dels quals ho permeti i fins al límit màxim d'aquest import.

2) Activitats agrícoles, ramaderes o forestals no incloses en el número 1 anterior.

c) L'import obtingut de dividir entre quatre l'import de la deducció per obtenció de rendiments d'activitats econòmiques a efectes del pagament fraccionat a què es refereix l'article 110.5 RIRPF. No obstant això, quan aquest import sigui superior a la quantitat resultant per aplicació del que disposen els apartats anteriors i en les lletres *a* i *b* de l'article 110.3 RIRPF, la diferència es pot deduir en qualsevol dels següents pagaments fraccionats corresponents al mateix període impositiu l'import positiu dels quals ho permeti i fins al límit màxim d'aquest import.

La minoració que preveu aquesta lletra no és aplicable a partir del primer trimestre en què els contribuents percebin rendiments del treball als quals sigui aplicable el procediment general de retenció que preveu l'article 82 RIRPF, sempre que la quantia total de la retribució a què es refereix l'article 83.2 RIRPF sigui superior a 10.000 euros anuals. Així mateix, aquesta minoració no és aplicable a partir del primer trimestre en què la suma de les magnituds a què es refereixen les lletres *a*, *b* i *c* de l'article 110.5 RIRPF corresponents al període de temps transcorregut des del primer dia de l'any fins a l'últim dia del trimestre a què es refereix el pagament fraccionat, sense elevació a l'any, sigui el superior a 12.000 euros.

d) Quan els contribuents destinin quantitats per a l'adquisició o rehabilitació del seu habitatge habitual utilitzant finançament aliè, per les quals hagin de tenir dret a la deducció per inversió en habitatge habitual que regula l'article 68.1 LIRPF, les quanties que s'esmenten a continuació:

1) Si es tracta de contribuents que exerceixin activitats que estiguin en el mètode d'estimació directa, en qualsevol de les seves modalitats, els rendiments íntegres previsibles de les quals del període impositiu siguin inferiors a 22.000 euros, es pot deduir el 2% del rendiment net corresponent al període de temps transcorregut des del primer dia de l'any fins a l'últim dia del trimestre a què es refereix el pagament fraccionat.

A aquests efectes, es consideren rendiments íntegres previsibles del període impositiu els que resultin d'elevat a l'any els rendiments íntegres corresponents al primer trimestre.

En cap cas, no es pot practicar una deducció per un import superior a 440 euros en cada trimestre.

2) Si es tracta de contribuents que exerceixin activitats que estiguin en el mètode d'estimació objectiva els rendiments nets de les quals resultants de l'aplicació d'aquest mètode en funció de les dades base del primer dia de l'any a què es refereix el pagament fraccionat o, en cas d'inici d'activitats, del dia en què aquestes hagin començat, siguin inferiors a 22.000 euros, es pot deduir el 0,5% dels rendiments nets esmentats. No obstant això, quan no es pugui determinar cap dada base s'ha d'aplicar la deducció prevista en el número 3r. d'aquesta lletra sobre el volum de vendes o ingressos del trimestre.

3) Si es tracta de contribuents que exerceixin activitats agrícoles, ramaderes, forestals o pesqueres, sigui quin sigui el mètode de determinació del rendiment net, el volum previsible d'ingressos del període impositiu del qual, excloses les subvencions de capital i les indemnitzacions, sigui inferior a 22.000 euros, es pot deduir el 2% del volum d'ingressos del trimestre, excloses les subvencions de capital i les indemnitzacions.

A aquests efectes, es considera com a volum previsible d'ingressos del període impositiu el resultat d'eleva a l'any el volum d'ingressos del primer trimestre, excloses les subvencions de capital i les indemnitzacions.

En cap cas no es pot practicar una deducció per un import acumulat en el període impositiu superior a 440 euros.

Les deduccions previstes en aquesta lletra *d* no són aplicables quan els contribuents exerceixin dues o més activitats compreses en ordinals diferents, ni quan percebin rendiments del treball i hagin efectuat al seu pagador la comunicació a què es refereix el paràgraf segon de l'article 88.1 RIRPF, ni quan les quantitats es destinin a la construcció o ampliació de l'habitatge ni a comptes habitatge.

Així mateix, no cal oblidar que, segons el que estableix l'article 110.4 RIRPF, els contribuents poden aplicar en cadascun dels pagaments fraccionats percentatges superiors als indicats.

Finalment, d'acord amb el que preveu l'article 110.5 RIRPF, la deducció per obtenció de rendiments d'activitats econòmiques a efectes del pagament fraccionat s'ha de determinar d'acord amb el que disposa l'apartat 1 de l'article 80 bis LIRPF, prenent, en lloc de la base imposable de l'impost, la suma de les magnituds següents:

a) Si es tracta de contribuents que exerceixin activitats que estiguin en el mètode d'estimació directa, en qualsevol de les seves modalitats, el resultat d'eleva a l'any els rendiments nets del primer trimestre.

b) Si es tracta de contribuents que exerceixin activitats que estiguin en el mètode d'estimació objectiva, els rendiments nets resultants de l'aplicació d'aquest mètode en funció de les dades base del primer dia de l'any a què es refereix el pagament fraccionat o, en cas d'inici d'activitats, del dia en què aquestes hagin començat. Quan no es pugui determinar cap dada base es pren la magnitud que resulti del que disposa la lletra *c* següent.

c) Si es tracta de contribuents que exerceixin activitats agrícoles, ramaderes, forestals o pesqueres, sigui quin sigui el mètode de determinació del rendiment net, el resultat d'eleva a l'any el 25% del volum d'ingressos del primer trimestre, excloses les subvencions de capital i les indemnitzacions.

5) La **declaració** i l'**ingrés** dels pagaments fraccionats es realitzen trimestralment, en les condicions, la forma i el lloc que estableix el ministre d'Hisenda³¹.

⁽³¹⁾Art. 111 RIRPF.

Declaració i ingress dels pagaments fraccionats

Els empresaris i professionals, segons l'article 111.1 RIRPF, estan obligats a declarar i ingressar trimestralment en el Tresor públic les quantitats determinades d'acord amb el que disposa l'article 110 RIRPF en els terminis següents:

- a) Els tres primers trimestres, entre el dia 1 i el 20 dels mesos d'abril, juliol i octubre.
- b) Quart trimestre, entre el dia 1 i el 30 del mes de gener.

Quan de l'aplicació del que disposa l'article 110 RIRPF no resultin quantitats a ingressar, els contribuents han de presentar una declaració negativa.

El ministre d'Economia i Hisenda, tal com preveu l'article 111.2 RIRPF, pot prorrogar els terminis a què fa referència aquest article, i establir supòsits d'ingrés semestral amb les adaptacions que siguin procedents dels percentatges determinats en l'article 110 RIRPF.

En aquest sentit, com disposa l'article 111.3 RIRPF, els contribuents han de presentar les declaracions davant l'òrgan competent de l'Administració tributària i ingressar-ne l'import en el Tresor públic.

La declaració s'ha d'ajustar a les condicions i requisits i l'ingrés s'ha d'efectuar en la forma i el lloc que determini el ministre d'Economia i Hisenda.

3.2. Impost sobre societats

Els subjectes passius de l'IS han d'efectuar pagaments a compte de la liquidació de l'IS corresponent a l'exercici en curs tres vegades l'any³². Els **pagaments fraccionats** s'han de fer els primers 20 dies dels mesos d'abril, octubre i desembre de cada any.

⁽³²⁾Art. 45.1 TRLIS.

La fixació del percentatge sobre l'impost satisfet correspon a la Llei de presupostos generals de l'Estat de cada any. Hi ha dues maneres de determinar l'import que s'ha de satisfer:

- 1) S'aplica un percentatge sobre la quota que cal ingressar de l'últim exercici tancat, el termini de declaració del qual ja hagi finalitzat.
- 2) S'aplica un percentatge sobre la base imposable parcial corresponent als mesos transcorreguts des de l'inici de l'exercici al mes en què s'ha de satisfer el pagament fraccionat³³.

⁽³³⁾Art. 45.3 TRLIS.

Base de càlcul els anys 2012 i 2013

Els anys 2012 i 2013 s'ha d'integrar a la base imposable que actua com a base de càlcul del pagament fraccionat el 25% de l'import dels dividendes i les rendes meritades en aquest, als quals sigui aplicable l'exempció per evitar la doble imposició econòmica internacional sobre dividendes i rendes de font estrangera derivades de la transmissió de valors representatius dels fons propis d'entitats no residents en territori espanyol, que regula l'article 21 TRLIS.

Aquest sistema és **opcional**. L'opció per aquesta segona manera de determinar l'import del pagament fraccionat s'ha de fer constar en la declaració censal prèvia i es mantindrà fins que el subjecte passiu hi renunciï, també per mitjà d'una declaració censal. Cal tenir en compte, a més, que en els períodes impositius que s'iniciïn dins dels anys 2011, 2012 i 2013 aquesta segona modalitat

de pagaments fraccionats calculats sobre la base imposable parcial és obligatòria, sempre que el volum d'operacions (determinat d'acord amb el que estableix l'article 121 LIVA) hagi superat la quantitat de 6.010.121,04 euros durant els dotze mesos anteriors, i les societats amb un volum d'operacions igual o superior a vint milions d'euros (any 2011) o a deu milions d'euros (anys 2012 i 2013) han vist fins i tot incrementat el seu tipus de pagament fraccionat en aquesta segona modalitat de càlcul.

Específicament, pel que fa als anys 2012 i 2013, els subjectes passius el volum d'operacions dels quals no hagi superat la quantitat de 6.010.121,04 euros durant els dotze mesos anteriors a la data en què s'iniciïn els períodes impositius dins de l'any 2012 o 2013, i hagin optat per tributar segons aquesta segona modalitat prevista en l'apartat 3 de l'article 45 TRLIS, la quantia del pagament fraccionat és el resultat de multiplicar per cinc setens el tipus de gravamen de l'impost arrodonit per defecte.

Per als subjectes passius el volum d'operacions dels quals hagi superat la quantitat de 6.010.121,04 euros durant els dotze mesos anteriors a la data en què s'iniciïn els períodes impositius dins de l'any 2011, 2012 o 2013 (que en tot cas estan obligats a tributar segons la modalitat prevista en l'apartat 3 de l'article 45 TRLIS), la quantia del pagament fraccionat és el resultat de multiplicar per cinc setens el tipus de gravamen arrodonit per defecte, quan l'import net de la xifra de negocis és inferior a deu milions d'euros; el resultat de multiplicar per quinze vintens el tipus de gravamen arrodonit per excés, quan l'import net de la xifra de negocis és igual o superior a deu milions d'euros però inferior a vint milions d'euros; el resultat de multiplicar per disset vintens el tipus de gravamen arrodonit per excés, quan l'import net de la xifra de negocis és igual o superior a vint milions d'euros però inferior a seixanta milions d'euros, i el resultat de multiplicar per dinou vintens el tipus de gravamen arrodonit per excés, quan l'import net de la xifra de negocis és igual o superior a seixanta milions d'euros.

Finalment, per a les societats amb un volum d'operacions igual o superior a vint milions d'euros, s'hi afegeix que el tipus no pot ser inferior, en cap cas, al 12% del resultat positiu del compte de pèrdues i guanys de l'exercici dels tres, nou o onze primers mesos de cada any natural, determinat d'acord amb el Codi de comerç i altra normativa comptable de desplegament, minorat en les bases imposables negatives pendents de compensar pels subjectes passius, percentatge que es redueix al 6% quan almenys el 85% dels ingressos dels tres, nou o onze primers mesos de cada any natural corresponguin a rendes a les quals siguin aplicables les exempcions que preveuen els articles 21 i 22 TRLIS o la deducció que preveu l'article 30.2 TRLIS.

Les societats amb període impositiu no coincident amb l'any natural han de presentar els tres pagaments fraccionats a compte del període esmentat. S'estableix expressament per a aquest supòsit que cadascun dels pagaments fraccionats s'ha d'imputar al període impositiu que estigui en curs el dia anterior a cada període d'ingrés.

3.3. Impost sobre la renda de no residents

Els **establiments permanents** estan obligats a efectuar pagaments fraccionats a compte de la liquidació de l'IRNR³⁴ en els mateixos termes que les entitats subjectes a l'IS.

⁽³⁴⁾Art. 23.1 TRLIRNR.

Per tant, no hi ha l'obligació d'efectuar pagaments fraccionats en el cas de les rendes obtingudes sense mediació d'un establiment permanent.

El RIRNR estableix³⁵, per la seva banda, que les entitats en **règim d'atribució de rendes** constituïdes a l'estranger que realitzin una activitat econòmica en territori espanyol estan obligades a fer pagaments fraccionats a compte de la liquidació de l'IRNR en els mateixos termes que els contribuents d'aquest impost amb EP a Espanya.

⁽³⁵⁾Art. 18.1 RIRNR.

En qualsevol de les modalitats de pagaments fraccionats que hagi de fer l'entitat en règim d'atribució de rendes, les quanties d'aquells són les corresponents a la part de renda atribuïble als membres no residents, segons el que estableix l'article 18.2 RIRNR. I, tal com s'indica en el paràgraf següent d'aquest precepte, a efectes del que disposa l'article 45.3 TRLIS, la base imposable es calcula d'acord amb el que disposa el capítol V del TRLIRNR, dedicat a les entitats en règim d'atribució de rendes.

Finalment, en cas que algun dels membres no residents d'aquestes entitats en règim d'atribució de rendes invoqui un conveni de doble imposició, es considera que les quotes satisfetes per l'entitat van ser satisfetes per aquests en la part que els correspongui³⁶. En aquest cas, segons el que estableix l'article 19 RIRNR, s'hi ha d'aplicar el que es disposa en relació amb les devolucions en l'article 16 RIRNR, que estableix que, quan s'hagi suportat una retenció o ingrés a compte superior a la quota de l'impost, es pot sol·licitar a l'Administració tributària la devolució de l'excés sobre la quota esmentada.

⁽³⁶⁾Art. 38.4 TRLIRNR.

4. Règim sancionador

4.1. L'impagament de retencions o ingressos a compte

Entre les infraccions tributàries tipificades en l'LGT³⁷, es preveuen **tres tipus bàsics**, la realització dels quals ocasiona un perjudici econòmic directe a la Hisenda pública; és a dir, comporten un resultat lesiu per a la recaptació tributària. Així doncs, el que es produeix en aquests supòsits és l'evasió de tributs.

⁽³⁷⁾Art. 191 a 193 LGT.

Es tracta de les infraccions següents:

1) La infracció tributària per deixar d'ingressar el deute tributari d'una **autoliquidació** (supòsit típic de frau fiscal). La base de la sanció està constituïda per la quantitat que s'ha deixat d'ingressar³⁸.

⁽³⁸⁾Art. 191 LGT.

2) La infracció tributària per l'incompliment de l'obligació de presentar **declaracions** tributàries. Per la seva banda, la base de la sanció consisteix en la diferència resultant de la liquidació adequada del tribut i la que hauria estat procedent d'acord amb les dades declarades³⁹.

⁽³⁹⁾Art. 192 LGT.

3) I la infracció tributària per a obtenir indegudament **devolucions** tributàries (en l'àmbit d'alguns impostos, com l'IRPF o l'IVA). Al seu torn, la base de la sanció és la quantitat retornada sense tenir dret a aquesta⁴⁰.

⁽⁴⁰⁾Art. 193 LGT.

La **qualificació** d'aquests tres tipus infractors com a lleus, greus o molt greus depèn:

a) En primer lloc, de la quantia defraudada o base de la sanció (si aquesta és igual o inferior a 3.000 euros (o superior a aquesta xifra, sense que hi hagi ocultació), la infracció és lleu. No obstant això, la infracció és greu o molt greu, amb independència de la quantia de la base de la sanció, en els casos d'utilització de factures falses (encara que no sigui constitutiu de mitjà fraudulent), del fet de portar de manera incorrecta llibres o registres quan la incidència representi un percentatge superior al 10% de la base de la sanció i, en el cas de la infracció de l'article 191 LGT, per l'**impagament de retencions o ingressos a compte**.

b) En segon lloc, també depèn de l'existència d'ocultació (en aquest cas, la infracció és greu, si la base de la sanció és superior a 3.000 euros). Igualment, la infracció és greu (amb independència de la quantia de la base de la sanció)

en els casos d'utilització de factures falses (encara que no sigui constitutiu de mitjà fraudulent), del fet de portar de manera incorrecta llibres o registres quan la incidència representi un percentatge superior al 10% i inferior o igual al 50% de la base de la sanció i, en el cas de la infracció de l'article 191 LGT, per l'**impagament de retencions o ingressos a compte**, quan representin un percentatge inferior o igual al 50% de l'import de la base de la sanció.

c) I, finalment, depèn de la utilització de mitjans fraudulents, cas en què la infracció sempre és molt greu. Així mateix, també és molt greu la sanció, en el cas de la infracció de l'article 191 LGT, quan **s'han deixat d'ingressar quantitats retingudes o que s'haurien hagut de retenir o ingressos a compte**, si representen un percentatge superior al 50% de l'import de la base de la sanció.

Les sancions aplicables

L'ocultació i la utilització de mitjans fraudulents formen part del tipus infractor en les infraccions greus i molt greus, la qual cosa determina que la sanció mínima sigui del 50% i del 100%, respectivament, i es pugui incrementar d'acord amb els criteris de comissió repetida d'infraccions tributàries i de perjudici econòmic per a la Hisenda pública, fins al 100% i al 150%, respectivament. Només la infracció lleu és sancionable exclusivament amb una multa del 50%.

4.2. Altres infraccions sobre retencions i ingressos a compte

Finalment, l'LGT estableix expressament els següents tipus infractors i les seves corresponents sancions en l'àmbit de les **retencions i ingressos a compte**, pel que fa a la imposició sobre la renda: incompliment del deure de sigil exigit als retenidors i als obligats a fer ingressos a compte (que estableix l'article 95 LGT, en connexió amb la intimitat personal i la inviolabilitat de les comunicacions que consagra l'article 18 CE); incompliment de l'obligació de comunicar correctament dades al pagador de rendes sotmeses a retenció o ingrés a compte, quan se'n derivin retencions o ingressos a compte inferiors als procedents, i incompliment de l'obligació de lliurar el certificat de retencions o ingressos a compte⁴¹.

⁽⁴¹⁾Art. 204 LGT.

a) Incompliment del deure de sigil exigit als retenidors i als obligats a fer ingressos a compte.

Aquesta infracció és greu i la sanció aplicable és de 300 euros per cada dada o conjunt de dades referides a una mateixa persona o entitat que s'hagi comunicat indegudament. No obstant això, aquesta sanció es gradua incrementant aquesta quantia en el 100% en cas de comissió repetida de la infracció.

b) Incompliment de l'obligació de comunicar correctament les dades al pagador de rendes sotmeses a retencions o ingressos a compte⁴².

⁽⁴²⁾Art. 205 LGT.

La infracció és lleu quan l'obligat tributari tingui obligació de presentar una autoliquidació que inclogui les rendes subjectes a retenció o ingrés a compte. La base de la sanció consisteix en la diferència entre la retenció o ingrés a compte procedent i l'efectivament practicada durant el període d'aplicació de les dades falses, incompletes o inexactes. I la sanció és una multa del 35%.

D'altra banda, aquesta infracció és molt greu quan l'obligat tributari no té l'obligació de presentar una autoliquidació que inclogui les rendes subjectes a retenció o ingrés a compte i se sanciona amb una multa del 150%.

c) Incompliment de l'obligació de lliurar el certificat de retencions o ingressos a compte⁴³.

⁽⁴³⁾Art. 206 LGT.

Aquesta infracció és lleu i se sanciona amb una multa de 150 euros.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Si la quantia dels pagaments a compte és inferior a l'import de la quota líquida...

- a) la quota diferencial resulta a ingressar.
- b) la quota diferencial resulta a retornar.
- c) la quota diferencial resulta zero.

2. Quan la retenció no s'ha practicat o ho ha estat per un import inferior al degut per una causa imputable al retenidor o obligat a ingressar a compte, el perceptor...

- a) ha de deduir de la base la quantitat que es va haver de retenir.
- b) ha de deduir de la quota la quantitat que es va haver de retenir.
- c) no pot deduir de la quota la quantitat que es va haver de retenir.

3. Per a determinar la base i calcular el tipus de retenció en l'IRPF sobre els rendiments del treball, amb caràcter general, es pren la suma de les retribucions, dineràries o en espècie que, d'acord amb les normes o estipulacions contractuals aplicables i altres circumstàncies previsibles, hagi de percebre normalment el contribuïent durant l'any natural. A aquests efectes, la suma de les retribucions ha d'incloure...

- a) tant les retribucions fixes com les variables previsibles.
- b) només les retribucions fixes previsibles.
- c) només les retribucions variables previsibles.

4. En la determinació de la base per a calcular el tipus de retenció en l'IRPF sobre els rendiments del treball, la quantia total de les retribucions del treball, dineràries i en espècie, es minora...

- a) en 600 euros si es tracta de contribuïents que perceben prestacions o subsidis per desocupació.
- b) en 1.200 euros si es tracta de contribuïents que perceben prestacions o subsidis per desocupació.
- c) en 1.200 euros si es tracta de contribuïents que tinguin més de dos descendents que donin dret a l'aplicació del mínim per descendents.

5. En les retencions de l'IRPF sobre els rendiments del treball, el tipus previ de retenció és..

- a) el resultat de multiplicar per 100 el quocient obtingut de dividir la quantia total de les retribucions per la quota de retenció, que s'expressa en nombres enters.
- b) el resultat de multiplicar per 100 el quocient obtingut de dividir la quota de retenció per la quantia total de les retribucions, que s'expressa amb dos decimals.
- c) el resultat de multiplicar per 100 el quocient obtingut de dividir la quota de retenció per la quantia total de les retribucions, que s'expressa en nombres enters.

6. El retenidor o obligat a ingressar a compte en l'IRPF..

- a) ha d'expedir a favor del contribuïent una certificació acreditativa de les retencions practicades o dels ingressos a compte efectuats.
- b) pot expedir, si ho desitja, a favor del contribuïent una certificació acreditativa de les retencions practicades o dels ingressos a compte efectuats.
- c) ha d'expedir a favor del contribuïent, si aquest ho sol·licita, una certificació acreditativa de les retencions practicades o dels ingressos a compte efectuats.

7. A l'efecte de practicar retencions i ingressos a compte de l'IS, les entitats en règim d'atribució de rendes...

- a) no tenen l'obligació d'efectuar-los.
- b) són subjectes obligats a efectuar-los.
- c) només els han d'efectuar en relació amb l'IRPF.

8. Els qui exerceixin activitats econòmiques en l'IRPF han d'efectuar pagaments fraccionats, tret...

- a) que en el cas de les activitats empresarials, agrícoles, ramaderes o forestals, l'any anterior com a mínim el 70% dels seus ingressos hagin quedat subjectes a retenció o ingrés a compte.
- b) que en el cas de les activitats empresarials, professionals o forestals, l'any anterior com a mínim el 70% dels seus ingressos hagin quedat subjectes a retenció o ingrés a compte.
- c) que en el cas de les activitats professionals, agrícoles, ramaderes o forestals, l'any anterior com a mínim el 70% dels seus ingressos hagin quedat subjectes a retenció o ingrés a compte.

9. Els contribuents obligats al pagament fraccionat en l'IRPF han d'ingressar, en cada termini, per les activitats que estiguin en el mètode d'estimació directa, en qualsevol de les seves modalitats...

- a) el 20% del rendiment net corresponent al període de temps transcorregut des del primer dia del trimestre fins a l'últim dia del trimestre a què es refereix el pagament fraccionat.
- b) el 20% del rendiment net corresponent al període de temps transcorregut des del primer dia de l'any fins a l'últim dia del trimestre a què es refereix el pagament fraccionat.
- c) el 4% del rendiment net corresponent al període de temps transcorregut des del primer dia de l'any fins a l'últim dia del trimestre a què es refereix el pagament fraccionat.

10. L'incompliment del deure de sigil exigít als retenidors i als obligats a fer ingressos a compte...

- a) determina la comissió d'una infracció lleu i la sanció aplicable és de 100 euros per cada dada o conjunt de dades referides a una mateixa persona o entitat que hagi estat comunicada indegudament.
- b) determina la comissió d'una infracció lleu i la sanció aplicable és de 600 euros per cada dada o conjunt de dades referides a una mateixa persona o entitat que hagi estat comunicada indegudament.
- c) determina la comissió d'una infracció greu i la sanció aplicable és de 300 euros per cada dada o conjunt de dades referides a una mateixa persona o entitat que hagi estat comunicada indegudament.

Casos pràctics

11. La senyora Pujol, de 47 anys i sense cap discapacitat, està casada i té dos fills, d'11 i 8 anys. El seu fill petit té una discapacitat del 33% i necessita ajuda de terceres persones. La senyora Pujol treballa en una entitat financera amb una relació laboral de tipus general. La seva retribució del treball personal prevista el 2013 és de 48.000 euros. Les cotitzacions a la Seguretat Social es preveuen en 3.000 euros. El marit de la senyora Pujol té incapacitat permanent absoluta i no obté cap altre tipus de rendes.

Determineu el percentatge de retenció de l'IRPF que ha de practicar l'empresa el 2013 sobre els rendiments del treball de la senyora Pujol i l'import anual de les retencions. Expliqueu cadascun dels passos que cal fer per realitzar aquests càlculs i justifiqueu les respostes mitjançant l'esment dels preceptes normatius aplicables.

12. El senyor Molins, de 34 anys i sense cap discapacitat, està casat i té dos fills, de 4 i 2 anys. La seva esposa no obté cap tipus de rendes. El senyor Molins treballa en uns grans magatzems amb una relació laboral de tipus general. La seva retribució del treball personal prevista el 2013 és de 42.000 euros, és a dir, 14 pagues de 3.000 euros. Les cotitzacions a la Seguretat Social es preveuen en 2.700 euros. Finalment, cal tenir en compte que el setembre de 2013 el matrimoni ha tingut un nou fill, circumstància que el senyor Molins ha comunicat a la seva empresa amb efectes del mes d'octubre.

Determineu el percentatge de retenció de l'IRPF que ha de practicar l'empresa el 2013 sobre els rendiments del treball del senyor Molins i l'import anual de les retencions. Especifiqueu la regularització del tipus de retenció i expliqueu cadascun dels passos que cal fer per realitzar aquests càlculs, i justifiqueu les respostes mitjançant l'esment dels preceptes normatius aplicables.

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. a

2. b

3. a

4. b

5. c

6. a

7. b

8. c

9. b

10. c

11. La senyora Pujol es troba en la situació 2a. de l'article 81 RIRPF: contribuent el cònjuge del qual no obté rendes superiors a 1.500 euros, excloses les exemptes (les prestacions per incapacitat permanent absoluta n'estan exemptes). Per tant, la senyora Pujol supera el límit quantitatiu que exclou de l'obligació de retenir, que en el cas de dos fills és de 16.952 euros.

Quant al càlcul del tipus de retenció de la senyora Pujol, cal tenir en compte que l'article 83.1 RIRPF indica que la base per a calcular el tipus de retenció és el resultat de minorar la quantia total de les retribucions del treball, determinada segons el que disposa l'article 83.2 RIRPF, en els conceptes que preveu l'apartat 3 d'aquest article.

Es preveu que la senyora Pujol obtindrà el 2013 un total de 48.000 euros de rendiments del treball personal i les deduccions que es poden practicar són les cotitzacions a la Seguretat Social (3.000 euros) i la reducció per obtenció de rendiments del treball personal de l'article 20 LIRPF (2.652 euros per als contribuents amb rendiments nets del treball superiors a 13.260 euros). Per tant, la base per a calcular el tipus de retenció és de $48.000 - 3.000 - 2.652 = 42.348$ euros.

El mínim personal de la senyora Pujol és de 5.151 euros i el mínim familiar és de la meitat del corresponent als dos fills del matrimoni: 1.836 euros (primer fill) + 2.040 euros (segon fill) + 2.316 euros (discapacitat del 33%) + 2.316 euros (ajuda de terceres persones). És a dir, $5.151 + (8.508 \times 50\%) = 9.405$ euros.

A continuació, s'aplica l'escala de l'article 85.1 RIRPF a la base per a calcular el tipus de retenció. Fins a 33.007,20 euros correspon una quota de 8.533,73 euros. A la resta de base ($42.348 - 33.007,20 = 9.340,80$ euros) s'aplica un tipus del 37%, la qual cosa resulta 3.456,10 euros. La suma de tots dos imports és d'11.989,83 euros.

Cal tenir en compte que en els períodes impositius 2012 i 2013, la quota de retenció s'incrementa en l'import resultant d'aplicar a la base per a calcular el tipus de retenció els tipus previstos en l'escala establerta per la DA 35a.2 LIRPF. D'acord amb aquesta, fins a 33.007,20 euros correspon una quota de 438,80 euros. A la resta de base ($42.348 - 33.007,20 = 9.340,80$ euros) s'aplica un tipus del 3%, la qual cosa resulta 280,22 euros. La suma de tots dos imports és de 719,02 euros.

Al mínim personal i familiar (9.405 euros) també s'aplica l'escala de l'article 85.1 RIRPF. De manera que a una base de 9.405 euros s'aplica un tipus del 24%, la qual cosa resulta un import de 2.257,20 euros.

Aplicant-hi l'escala establerta per la DA 35a.2 LIRPF, a una base de 9.405 euros correspon un tipus del 0,75%, la qual cosa resulta un import de 70,54 euros.

Seguidament, la quantia resultant de l'aplicació de l'escala de l'article 85.1 RIRPF i de la DA 35a.2 LIRPF a la base per a calcular el tipus de retenció es redueix en la quantia resultant de l'aplicació d'aquestes escales al mínim personal i familiar. És a dir, en el nostre cas, $11.989,83 + 719,02 - 2.257,20 - 70,54 = 10.381,11$ euros.

D'acord amb el que preveu l'article 86.1 RIRPF, el tipus de retenció, que s'ha d'expressar amb dos decimals, s'obté multiplicant per 100 el quocient obtingut de dividir la diferència positiva

entre l'import previ de la retenció i la quantia de la deducció a què es refereix l'article 85 bis RIRPF, per la quantia total de les retribucions a què es refereix l'article 83.2 RIRPF.

Atès que en el nostre cas no és aplicable la deducció per rendiments del treball de l'article 80 bis LIRPF, a la qual es refereix l'article 85 bis RIRPF, ja que la base imposable de la senyora Pujol és superior a 12.000 euros, correspon únicament dividir l'import previ de la retenció entre la quantia total de les retribucions i multiplicar-ho per 100. És a dir, $10.381,11/48.000 \times 100 = 21,63\%$.

El tipus de retenció és el resultat de multiplicar per 100 el quocient obtingut de dividir la quota de retenció per la quantia total de les retribucions a què es refereix l'article 83.2 RIRPF, que s'ha d'expressar en nombres enters. En els casos en què el tipus de retenció no sigui un nombre enter, s'ha d'arrodonir per defecte si el primer decimal és inferior a cinc, i per excés quan sigui igual o superior a cinc.

Per tant, en el nostre cas, el tipus de retenció que ha de practicar l'empresa sobre els rendiments del treball de la senyora Pujol el 2013 serà del 22%. I, en conseqüència, l'import anual de les retencions en 2013 pujarà a $48.000 \text{ euros} \times 22\% = 10.560 \text{ euros}$.

12. El senyor Molins es troba en la situació 2a. de l'article 81 RIRPF: contribuent el cònjuge del qual no obtingui rendes superiors a 1.500 euros, excloses les exemptes. Per tant, el senyor Molins supera el límit quantitatiu que exclou de l'obligació de retenir, que en el cas de dos o més fills és de 16.952 euros.

Quant al càlcul del tipus de retenció inicial (abans de la regularització), d'acord amb el que preveu l'article 83.1 RIRPF, cal tenir en compte que el senyor Molins obtindrà el 2013 un total de 42.000 euros de rendiments del treball personal. Les deduccions que es poden practicar són les cotitzacions a la Seguretat Social (2.700 euros) i la reducció per obtenció de rendiments del treball personal de l'article 20 LIRPF (2.652 euros per als contribuents amb rendiments nets del treball superiors a 13.260 euros). Per tant, la base per a calcular el tipus de retenció inicial és de $42.000 - 2.700 - 2.652 = 36.648 \text{ euros}$.

El mínim personal del senyor Molins és de 5.151 euros i el mínim familiar inicial (abans de la regularització) és de la meitat del corresponent als dos fills del matrimoni: 1.836 euros (primer fill) + 2.040 euros (segon fill) + 2.244 euros (menor de tres anys). És a dir, $5.151 + (6.120 \times 50\%) = 8.211 \text{ euros}$.

Segons l'article 85.1 RIRPF, cal aplicar l'escala a la base per a calcular el tipus de retenció. Fins a 33.007,20 euros correspon una quota de 8.533,73 euros. A la resta de base ($36.648 - 33.007,20 = 3.640,80 \text{ euros}$) s'aplica un tipus del 37%, la qual cosa resulta 1.347,10 euros. La suma de tots dos imports és de 9.880,83 euros.

A més, en els períodes impositius 2012 i 2013, la quota de retenció s'incrementa en l'import resultant d'aplicar a la base per a calcular el tipus de retenció els tipus previstos en l'escala establerta per la DA 35a.2 LIRPF. Segons aquesta, fins a 33.007,20 euros correspon una quota de 438,80 euros. A la resta de base ($36.648 - 33.007,20 = 3.640,80 \text{ euros}$) s'aplica un tipus del 3%, la qual cosa resulta 109,22 euros. La suma de tots dos imports és de 548,02 euros.

També al mínim personal i familiar (8.211 euros) s'aplica l'escala de l'article 85.1 RIRPF. De manera que a una base de 8.211 euros s'aplica un tipus del 24%, la qual cosa resulta un import d'1.970,64 euros.

D'altra banda, aplicant-hi l'escala establerta per la DA 35a.2 LIRPF, a una base de 8.211 euros correspon un tipus del 0,75%, la qual cosa resulta un import de 61,58 euros.

A continuació, la quantia resultant de l'aplicació de l'escala de l'article 85.1 RIRPF i de la DA 35a.2 LIRPF a la base per a calcular el tipus de retenció, es redueix en la quantia resultant de l'aplicació d'aquestes escales al mínim personal i familiar. És a dir, en el nostre cas, $9.880,83 + 548,02 - 1.970,64 - 61,58 = 8.396,63 \text{ euros}$.

D'acord amb l'article 86.1 RIRPF, cal dividir l'import previ de la retenció entre la quantia total de les retribucions i multiplicar-ho per 100. És a dir, $8.396,63/42.000 \times 100 = 19,99\%$. El tipus de retenció serà el resultat de multiplicar per 100 el quocient obtingut de dividir la quota de retenció per la quantia total de les retribucions a què es refereix l'article 83.2 RIRPF, que s'ha d'expressar en nombres enters. En els casos en què el tipus de retenció no sigui un nombre enter, s'ha d'arrodonir per defecte si el primer decimal és inferior a cinc, i per excés quan sigui igual o superior a cinc.

Per tant, en el nostre cas, el tipus de retenció inicial (abans de la regularització) que haurà de practicar l'empresa sobre els rendiments del treball del senyor Molins el 2013 serà del 20%.

I, en conseqüència, en principi, l'import anual de les retencions el 2013 hauria de pujar a $42.000 \text{ euros} \times 20\% = 8.400 \text{ euros}$.

Ara bé, el senyor Molins té un nou fill el setembre de 2013, per la qual cosa es produeix una causa de regularització del tipus de retenció. Concretament, la prevista en l'article 87.2.7è. RIRPF: si en el curs de l'any natural es produeix un augment en el nombre de descendents, sempre que aquesta circumstància determini un augment en el mínim personal i familiar per a calcular el tipus de retenció.

Cal tenir en compte que les retribucions ja satisfetes abans de la regularització puguen a $42.000 \times 10/14 = 30.000 \text{ euros}$. I les retencions i ingressos a compte ja practicats abans de la regularització són $8.400 \times 10/14 = 6.000 \text{ euros}$.

Segons l'article 87.3 RIRPF, per a regularitzar el tipus de retenció, en primer lloc, s'ha de procedir a calcular un nou import previ de la retenció a què es refereix l'article 86 RIRPF, d'acord amb el procediment que estableix l'article 82 RIRPF, tenint en compte les circumstàncies que motiven la regularització.

Per tant, quant al càlcul del tipus de retenció després de la regularització, d'acord amb el que preveu l'article 83.1 RIRPF, cal tenir en compte que el senyor Molins obtindrà el 2013 un total de 42.000 euros de rendiments del treball personal. Les deduccions que es poden practicar, segons l'article 83.3 RIRPF, són les cotitzacions a la Seguretat Social (2.700 euros), la reducció per obtenció de rendiments del treball personal de l'article 20 LIRPF (2.652 euros per als contribuents amb rendiments nets del treball superiors a 13.260 euros) i la reducció aplicable quan es tracti de contribuents que tinguin més de dos descendents que donin dret a l'aplicació del mínim per descendents que preveu l'article 58 LIRPF (600 euros). Per tant, la base per a calcular el tipus de retenció després de la regularització és de $42.000 - 2.700 - 2.652 - 600 = 36.048 \text{ euros}$.

El mínim personal del senyor Molins és de 5.151 euros i el mínim familiar després de la regularització és de la meitat del corresponent als tres fills del matrimoni: 1.836 euros (primer fill) + 2.040 euros (segon fill) + 2.244 euros (menor de tres anys) + 3.672 euros (tercer fill) + 2.244 euros (menor de tres anys). És a dir, $5.151 + (12.036 \times 50\%) = 11.169 \text{ euros}$.

Segons l'article 85.1 RIRPF, cal aplicar l'escala a la base per a calcular el tipus de retenció. Fins a 33.007,20 euros correspon una quota de 8.533,73 euros. A la resta de base ($36.048 - 33.007,20 = 3.040,80 \text{ euros}$) s'aplica un tipus del 37%, la qual cosa resulta 1.125,10 euros. La suma de tots dos imports és de 9.658,83 euros.

A més, en els períodes impositius 2012 i 2013, la quota de retenció s'incrementa en l'import resultant d'aplicar a la base per a calcular el tipus de retenció els tipus previstos en l'escala establerta per la DA 35a.2 LIRPF. Segons aquesta, fins a 33.007,20 euros correspon una quota de 438,80 euros. A la resta de base ($36.048 - 33.007,20 = 3.040,80 \text{ euros}$) s'aplica un tipus del 3%, la qual cosa resulta 91,22 euros. La suma de tots dos imports és de 530,02 euros.

També al nou mínim personal i familiar (11.169 euros) s'aplica l'escala de l'article 85.1 RIRPF. De manera que a una base d'11.169 euros s'aplica un tipus del 24%, la qual cosa resulta un import de 2.680,56 euros.

D'altra banda, aplicant-hi l'escala que estableix la DA 35a.2 LIRPF, a una base d'11.169 euros correspon un tipus del 0,75%, la qual cosa resulta un import de 83,77 euros.

A continuació, la quantia resultant de l'aplicació de l'escala de l'article 85.1 RIRPF i de la DA 35a.2 LIRPF a la base per a calcular el tipus de retenció es redueix en la quantia resultant de l'aplicació d'aquestes escales al mínim personal i familiar. És a dir, en el nostre cas, $9.658,83 + 530,02 - 2.680,56 - 83,77 = 7.424,52 \text{ euros}$.

Per tant, el nou import previ de la retenció (després de la regularització) puja a 8.784,52 euros. Segons l'article 87.3 RIRPF, aquest nou import previ de la retenció es minora en la quantia de la deducció a què es refereix l'article 85 bis RIRPF (la deducció per obtenció de rendiments del treball de l'article 80 bis LIRPF, que en el nostre supòsit no escau aplicar), i també en la quantia de les retencions i ingressos a compte practicats fins a aquest moment. És a dir, en el nostre cas, $7.424,52 - 6.000 = 1.424,52 \text{ euros}$.

I, finalment, segons el que estableix l'article 87.3 RIRPF, el nou tipus de retenció s'obté multiplicant per 100 el quocient obtingut de dividir la diferència resultant anterior entre la quantia total de les retribucions a què es refereix l'article 83.2 RIRPF que quedin fins al final de l'any i s'ha d'expressar amb dos decimals. En el nostre cas, les retribucions que queden fins al final de l'any són $42.000 \times 4/14 = 12.000 \text{ euros}$. Per tant, $1.424,52/12.000 \times 100 = 11,87\%$.

En els casos en què el tipus de retenció no sigui un nombre enter, s'ha d'arrodonir per defecte si el primer decimal és inferior a cinc, i per excés quan sigui igual o superior a cinc. Per tant,

en el nostre cas, el tipus de retenció després de la regularització que ha de practicar l'empresa sobre els rendiments del treball del senyor Molins en els mesos d'octubre a desembre de 2013 serà del 12%. És a dir, un total de $12.000 \times 12\% = 1.440$ euros. I, en conseqüència, l'import anual de les retencions el 2013 puja a $6.000 + 1.440 = 7.440$ euros.