

FINANCER II

TEMA 1

EL SISTEMA TRIBUTARI

Què s'entén per sistema tributari?

No únicament un conjunt d'impostos, sinò un conjunt coherent de tributs que s'aplica per un determinat govern. Pq aquest conjunt d'impostos puguin ser qualificats com a sistema tributari és necessari que hi hagi una coherència interna entre els diferents impostos. Tb han d'obeir als ppis constitucionals de justícia. Tb, per poder parlar de sistema tributari, aquests tributs hauran de guardar coherència amb els ppis de política econòmica q imperen en cada moment històric. Sistema tributari és un concepte dinàmic, es troba constantment en evolució a través de les diverses reformes tributàries. Quine és el punt de partida del nostre sistema tributari?

Alejandro Mon, any 1845: Té lloc una reforma tributària q tenia el nom d'aquest Ministre d'Hisenda. A través d'aquesta reforma es va aconseguir gairebé tota la unificació fiscal del territori espanyol. Aquesta reforma va tb simplificar el conjunt d'impostos q fins aleshores es venien aplicant. Quan es plantejava aquesta reforma, es plantejava estructurar la imposició sobre la renda. El legislador es trobava amb dos models: l'Anglès, q donava importància a l'impost sobre la renda de caràcter personal i el francès, q dóna preferència als impostos de caràcter real sobre la renda.

Impost personal – grava tota la renda i tot el patrimoni de la persona.

Impost real: grava determinat objecte del patrimoni o renda de la persona.

A l'any 1845, s'opta pel sistema francès (**real**), això determina q dins la imposició directa tinguin un pes bastant important els impostos reals. Quins eren aquests impostos?

1 – Contribución sobre inmuebles, cultivos y ganadería. Antecedent de l'actual IBI.

2 – Subsidio industrial y del comercio.

Gravava tot el producta q procedia de les activitats industrials, comercials i professionals.

Es desdobra en dues quotes: fixa i proporcional – gravava les rendes derivades d'aquesta activitat.

La quota variable es determinava tenint en compte l'import del lloguer de l'industrial, comercial o professional.

3 – Contribución de inquilinato: es determina l'import en funció del lloguer de la seva casa que paga cada persona.

La imposició directa quedava estructurada únicament en el primer i el segon impost en la seva quota variable.

A l'àmbit dels **impostos indirectes**:

1 – Impuesto de hipotecas: gravava el tràfic immobiliari.

2 – Impuesto q gravava determinados consumos. Es gravava el consum de les classes acomodades de l'època.

Exemple: consum de sabó.

3–Impuestos aduaneros y sobre el papel timbrado.

Del 1845 al 1900 perdura aquesta reforma. Després el 1900 ve la reforma de Raimundo Fernández Villaverde. Pq? Pq es produeixen una sèrie de canvis econòmics, una nova realitat econòmica. Es produeix un fet històric: la pèrdua de les colònies, q determinarà menys recursos econòmics. Tb es constata q la utilització de la SA com a forma jdca. per dur a terme activitats empresarials es va expandir. El vell sistema de 1845 estava desfasat, pq el pes de la tributació directa requeia sobre l'impost número 2.

Amb el sistema de 1845 no es gravaven els rendiments del treball ni els rendiments del capital.

Per tot això es posa en marxa la reforma Villaverde i a través d'aquesta es crea la **contribució sobre les utilitats dde la riquesa mobiliària**. Aquesta contribució, malgrat dir-se així, era un impost, no una contribució especial i es desdoblava en 3 tarifes/gravámens:

1–Sotmetre a tributació els **rendiments del treball**.

2–Grava els rendiments del **capital mobiliari**.

3–Grava els **rendiments mixtes** (els rendiments q deriven del treball i del capital), els grava en tant en quant són obtinguts per persones jdques.

La **reforma de 1900 afecta bàsicament als impostos directes**.

La següent reforma es dona a l'any 1940, encara q el sistema tributari durant aquests 40 anys va patint algunes modificacions puntuals, la més important va ser la creació d'un impost personal sobre la renda (**contribución general sobre la renta**, q la paguen aquelles persones físiques q tinguin una renda q superi els límits quantitius q marqui la llei)

REFORMA DE 1940:

Pel q fa referència als impostos directes, no s'introdueixen modificacions importants, sinò q es millora el sistema. Aquesta reforma afecta fonamentalment als impostos indirectes. Dins dels indirectes, fonamentalment als q afecten al consum.

Es crea la **Contribución de usos y consumos**.

SEGÜENT REFORMA: 1957–Navarro Rubio.

Aquesta reforma té dos eixos ppals:

–Racionalització del conjunt d'impostos existents.

–Millorar i incrementar la recaptació tributària no tant augmentant els impostos com si introduint uns mecanismes per limitar el frau fiscal.

Desapareixen el subsidi industrial i la contribució d'utilitats de la riquesa mobiliària (aquesta va ser introduïda per la reforma de 1900). En substitució d'aquests dos **es crea l'impost dels rendiments del treball personal**, q absorbeix la tarifa primera de la contribució d'utilitats i part de la contribució industrial.

Es crea tb l'impost sobre les rendes del capital q substitueix a la tarifa segona de la contribució d'utilitats.

Tb es crea l'**impost sobre activitats i beneficis industrials i comercials**, q es nodreix de la tarifa tercera de la contribució d'utilitats i de la contribució industrial.

S'estructura en un doble gravamen: de caràcter fix i de caràcter proporcional. És exigit als empresaris q siguin persones físiques.

Tb es crea l'**impost sobre societats**.

Quins mecanismes s'introdueixen per lluitar contra el frau fiscal?

a) Les estimacions o evaluacions globals (indirecta)

b) Els convenis amb grups de contribuents (àmbit de l'estimació indirecta)

A través d'aquests dos mecanismes es fixava la quantitat a pagar en concepte de quota per un grup de contribuents o es determinava la base imposable global—com es fixava? A través d'estudis econòmics i d'una negociació. A través d'aquesta es fixava la quantitat global a satisfer.

Es va implantar aquest sistema pq l'Adm. no tenia mecanismes de control suficients.

SEGÜENT REFORMA—1964:

És molt important. Reforma de Navarro Rubio, un altre cop. S'articula a través de la Llei de Reforma del Sistema Tributari d'11 de juny de 1964, q divideix el conjunt d'impostos en DIRECTES I INDIRECTES.

És aquí on neix l'antecedent de l'IVA.

DIRECTES:

1—**Contribució territorial urbana** (sotmet a gravamen la renda q poden produir els béns immobles de naturalesa urbana)

2—**Contribució territorial rústica i pecuària**, q grava les rendes reals o potencials de béns immobles i de naturalesa rústica i de la ramaderia. Es desdobla en una quota fixa i una variable (proporcional) q grava les rendes efectivament obtingudes i no les potencials. S'exigeix a persones físiques.

3—**Impost sobre els rendiments del treballador assalariat**, de professionals i artistes. Sistemes de doble quota: fixa i variable.

4—**Impost sobre els rendiments del capital**

5—**Impost sobre activitats i beneficis industrials**. Hi ha una quota fixa i una proporcional, q gravava els rendiments derivats d'aquestes activitats econòmiques.

6—**A la reforma de 1964 s'introdueix tb l'impost general sobre la renda de les persones físiques** i grava tota la renda q obté una persona física sometent a tributació aquelles rendes q ha han estat prèviament gravades pels 5 impostos anteriors.

7—Tb s'estableix un impost general sobre la renda de les societats i altres entitats jurídiques.

8—**Impost sobre successions i donacions**.

D'aquests impostos, els 7 primers són impostos sobre la renda mentre que el 8 és 1 impost sobre el capital. Dins dels impostos sobre la renda, són personals: l'impost general sobre la renda de les persones físiques i el número 7.

Són impostos de caràcter proporcional.

Relació entre els impostos directes de producte (reals) i els impostos personals. Els reals es configuraven com a ingressos a compte dels dos impostos personals sobre la renda.

IMPOSTOS INDIRECTES:

1–Impost sobre el Tràfic patrimonial i actes jurídics documentats. Per persones que no actuen en concepte d'empresaris.

2–Impost general sobre el tràfic de les empreses (IGTE). El 1986 passa a dir-se IVA.

Al costat d'aquests dos també existien els impostos especials que gravaven el consum de determinats productes com el tabac.

També s'estableix l'impost sobre el luxe que és compatible amb els dos anteriors.

7.REFORMA I SISTEMA DE 1978

Dóna lloc a l'actual configuració del nostre sistema. A l'any 1978 es produeix un canvi polític. Això determina que el sistema tributari de 1964 es considera incapaç d'aportar els recursos públics que la dimensió del sector públic requereix. També es considerava que el **sistema de 1964 era poc just i poc equitatiu** perquè gran part de la recaptació provenia d'impostos reals.

L'art. 31 de CE estableix uns principis de justícia tributària.

Llei 50/1977 de mesures urgents de reforma fiscal

Aquesta llei no va influir en la modificació del sistema tributari, però sí que dona una nova regulació al delictes fiscal.

Com queda estructurada la imposició directa amb la reforma de 1978?

1–IRPF

2–IS

3–Impost sobre el patrimoni

4–Impost sobre la renda dels no residents

5–Impost sobre successions i donacions

6–IAE

Què passa amb els antics impostos de 1964? Doncs que a l'any 1978 s'absorbeixen aquelles antigues figures tributàries. Determinats impostos passen a ser gravats per l'IRPF i per l'impost sobre societats.

L'impost sobre els rendiments del treball professional més l'impost sobre els rendiments del capital més la quota proporcional de l'impost industrial, la riquesa gravada de tots aquests passa a ser gravada per l'IRPF i per l'impost sobre societats.

Què passa amb les quotes fixes dels impostos esmentats? es transformen en impostos locals.

Amb la quota fixa de l'impost industrial, aquesta es transforma tb en un impost local q s'anomenarà llicència fiscal. **Les llicències fiscals donen lloc a l'actual impost sobre activitats econòmiques.**

L'impost sobre successions i donacions es manté.

Com a conseqüència de la reforma de 1978, es crea un impost sobre el Patrimoni de les persones físiques.

Aquest ja s'haurà introduït amb caràcter excepcional a l'any 1977.

Quina és la raó que justifica aquest impost? A través d'ell es pretén buscar un mecanisme que possibiliti un major control sobre la tributació. L'impost sobre el patrimoni grava la titularitat del patrimoni de les persones físiques.

Tb actua com a gravamen sobre la renda. A través d'ell es pretén gravar les rendes del capital pq s'entén que aquestes posen de manifest un major control de capacitat econòmica.

L'any 1978 tb s'introdueix l'impost sobre les persones no residents. Es crea per raons tècniques.

COM QUEDA ESTRUCTURA LA IMPOSICIÓ INDIRECTA?

– Impost sobre Transmissions Patrimonials i actes jurídics documentats.

– IGTE (a partir de 1986 es diu IVA)

Què passa amb l'impost sobre el luxe i els impostos especials que hi havia al 1964. Doncs q l'impost sobre el luxe desapareix i els especials es mantenen amb variacions i es configuren com impostos que es poden superposar al gravamen que es correspongui al concepte de valor afegit.

II IMPOSICIÓ DIRECTA

TEMA 2

IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES PERSONES FÍSiques (I)

1. INTRODUCCIÓ:

És l'impost fonamental del nostre sistema tributari. Des del punt de vista recaptatori, és el q aporta més ingressos. És l'impost més adequat per fer efectius els ppis de justícia tributària. art. 31 CE

És tb un impost q s'utilitza com a instrument fonamental al servei de la política econòmica.

2. FONTS

El situem a l'any 1978. Al 1991 tb va ser modificat. La regulació actual és la continguda a **la llei 40/1998**, de 9 de desembre. Aquesta llei ha sigut **modificada per la llei 46/2002** de 18 de desembre.

El contingut de la llei ha estat desenvolupat pel reglament de l'impost: RD 214/1999. Tot això són normes estatals.

A partir de 1996 i de 2002 es configura com un tribut cedit a les CCAA en un 33%. Es cedeix una part de la recaptació obtinguda a la mateixa CA i a més se li donen competències normatives a la CA, que incideixen fonamentalment en la quantificació del tribut. En cas q no facin ús d'aquestes competències normatives, s'aplica de forma subsidiària la normativa estatal.

3.NATURALESA

Grava la **renda mundial** de la persona física (**no només les rendes obtingudes a Espanya, sinó tb a un altre país**). La condició necessària per a ser contribuent és **ser resident** al territori espanyol. Les persones no residents q obtenen rendiments al territori espanyol no tributen per l'IRPF, sinó per l'impost dels no residents.

–És un impost de caràcter personal. Es grava tota la renda que obté una determinada persona durant un temps determinat.

–És un impost de caràcter subjectiu–la quantia de l'obligació tributària es determina tenint en compte les circumstàncies personals i familiars de la persona.

–És progressiu. Dota de progressivitat a tot el sistema tributari (La progressivitat és un dels ppis de justícia tributària)

El fet que sigui progressiu és una característica q s'aplica a l'impost amb caràcter general.

–És periòdic. El fet imposable és una situació que es perllonga en el temps i degut a això, la llei es veu obligada a fraccionar el fet imposable en períodes impositius que coincideixen amb l'any natural (1 de gener al 31 de desembre). És al 31 de desembre quan neix l'obligació, però compte, això no vol dir que en aquest moment sigui exigible. (És exigible a partir de l'1 de maig de l'any següent)

–És cedit parcialment a les CCAA (recaptació del 33% de l'impost i competències normatives en matèria de quantificació)

4.OBJECTE. LA RENDA GRAVADA

La llei general d'aquest impost no dona un **concepte general de renda**. Els autors la defineixen com la suma del consum màxim que pot realitzar una persona durant un temps **més l'augment de valor que hagi experimentat el patrimoni de la persona durant aquest determinat temps**.

La llei el que sí q fa és determinar quins elements integren la renda gravada:

1) Rendiments: els rendiments ordinaris que s'obtenen com a conseqüència de la realització d'una activitat o com a explotació d'un capital. La llei regula els rendiments del treball, els del capital i els de les activitats econòmiques. >Exemple de rendiments del capital: Una persona física és propietària d'un immoble i el lloga. Això serà un rendiment del capital immobiliari.

Exemple de rendiments de capital mobiliari: Quan una persona té accions en una SA.

Tb existeixen rendiments d'una activitat econòmica, adoptant la forma d'empresari individual.

Ojo! No confundir "**rendimientos**" de la actividad económica con el IAE.

2)Guanyos i pèrdues patrimonials: Són una renda q s'obté de forma més esporàdica. Exemple: persona propietària d'un pis q en determinat moment el ven i guanya 20 milions de pessetes.

3)Imputacions de renda: Són una sèrie de règims especials molt heterogenis que alguns d'ells es caracteritzen pq per mandat de la norma tributària s'imputa al contribuent una renda estimada o fictícia.

Exemple: persones titulars de béns immobles que no sigui la seva vivenda habitual.

Tots aquests elements que integren la renda no reben el mateix tractament. **L'IRPF és un impost analític, no sintètic, sobre la renda.**

Dins del procés de quantificació, hem de qualificar cada renda. Un cop qualificades, la llei estableix normes específiques per a cada un dels elements que integren aquesta renda.

La renda gravada s'obté en diners, però aquest impost tb grava rendes en espècie. L'objecte del gravamen és la renda disponible del subjecte. Aquella renda de la qual pot disposar el contribuent un cop ha satisfet les seves necessitats i les de les persones q depenen d'ell econòmicament.

La renda gravada pot ser una renda regular (que s'obté de forma continuada en el temps) i les rendes irregulars.

La llei estableix un supòsit de no subjecció: No estarà subjecta a l'IRPF la renda que es trobi subjecta a l'impost sobre successions i donacions.

6.EXEMPCIONS

No confondre amb NO SUBJECCIÓ

La llei contempla 20 supòsits d'exempcions. Són una llista tancada, tenint en compte el ppi de legalitat. La reforma de l'IRPF de 1991 va introduir un llistat tancat de causes d'exempció. 3 d'elles es van introduir en l'última modificació, q com sabem, es va produir el 2002. Encara que hi ha tb alguna exempció dispersa al llarg de la llei que no està contemplada en l'art.7. Per tant, aquesta llista tancada no és totalment hermètica.

L'article 23.2 de la Llei General Tributària prohibeix l'aplicació analògica de normes que es refereixen a les exempcions i bonificacions. Això no vol dir que les normes que continguin exempcions no puguin ser interpretades extensivament.

1) Prestacions públiques extraordinàries per actes terroristes. Exemple: La vídua de persona que hagi sofert un atemptat.

2) Els ajuts que puguin percebre persones afectades per la SIDA. Persona afectada s'entén aquelles persones a les quals la llei els reconegui el dret d'ajuda o si s'entén totes aquelles persones contagiades. Tb es planteja si això afecta a tots els fills o dependents d'aquestes persones menors de 24 anys. Doncs bé, l'exempció tb afecta a aquests últims.

3) pensions reconegudes a favor d'aquelles persones q pateixen llessions o mutilacions a conseqüència de la guerra civil.

4) Les indemnitzacions com a conseqüència de responsabilitat civil per danys personals en quantia legalment o judicialment establerta. Queden exemptes en la seva totalitat sempre q no superin la quantia legalment establerta. Si la superen, aquesta diferència haurà de tributar per l'IRPF.

5) **Indemnitzacions** per acomiadament o cessament del treballador. Aquestes han estat el supost d'exempció q més problemes ha donat. La exempció es limita a la quantia establerta amb caràcter obligatori en l'**estatut dels treballadors. Cessament dels treballadors no equival a altres percepcions q no puguin donar-se per exemple per jubilació anticipada.**

6) Prestacions públiques de caràcter contributiu o no contributiu per **incapacitat**. Caràcter contributiu vol dir que la persona q les percep va estar cotitzant en el seu dia a la SS.

Aquestes prestacions únicament quedaran exemptes de tributar si venen motivades per **incapacitació absoluta o invalidesa**. Es reconeix la exempció per incapacitat permanent sempre que la lesió o malaltia inhabiliti al perceptor pel desenvolupament de la seva feina.

7) Prestacions als professionals autònoms q opten per ser no integrats al règim de la SS previst per autònoms.

L'exempció quedarà limitada en la seva quantia a la quantia exempta de l'import de la prestació màxima que reconegui la SS. Tot el que sobrepassi aquest límit tributarà com rendiment del treball.

8) Prestacions familiars per fill a càrrec i pensiones i havers passius d'orfandat percebuts pels règims públics de la SS i classes passives i demés prestacions públiques per concepte d'orfandat.

9) Aquelles quantitats percebudes per institucions públiques amb motiu d'acolliment de persones amb minusvalia o majors de 65 anys.

10) Les prestacions econòmiques a persones amb un **grau de minusvalia superior al 65% o tb a persones majors de 65 anys per a finançar la seva estància a residències o centres de dia** sempre que el seu salari no excedeixi del mínim interprofessional.

11) Les beques públiques percebudes per cursar estudis en tots els nivells educatius fins el grau de llicenciatura o l'equivalent. Això no opera en beques atorgades per entitats privades.

No totes les beques públiques quedaran emparades per aquesta situació, només les q financien estudis fins al grau de llicenciat.

12) Anualitats per aliments percebudes dels pares en virtut de decisió judicial. Si tributaran a la declaració de la persona obligada a prestar-les. (Haurà de declarar-la el pare o mare obligat a satisfer-les)

13) Premis literaris, artístics o científics rellevants en les condicions fixades per la llei. Requisits perquè es pugui gaudir d'aquesta exempció:

a- Premi entès com la concessió de bens o drets a una o vàries persones sense contraprestació en recompensa o reconeixement al valor d'obres literàries, artístiques o científiques, així com al mèrit de la seva activitat o tasca en general.

b- Ha de ser literari, artístic o científic. Fora premis en relació a una tasca humanitària, política, social de esportiva. L'única excepció a això són els premis Príncep de Asturias, que estaran exempts sigui quina sigui la seva modalitat.

c- L'òrgan encarregat de concedir la subvenció és el Director General del Departament de Gestió de l'Agència estatal Tributària.

d- El que concedeix el premi no pot estar interessat en l'explotació econòmica de l'obra premiada ni reservar-se qualsevol dret sobre la mateixa.

14) Ajudes econòmiques a esportistes d'alt nivell ajustades als programes de preparació establerts pel Consell Superior d'Esports amb les distintes federacions espanyoles.

15) **Prestacions per atur** quan es percebeixin en la modalitat de pagament únic i que es capitalitzin. EL RD 1044/1985 de 19 juny permet als beneficiaris d'una prestació per atur sol·licitar la capitalització de la mateixa amb la finalitat de convertir-se en socis d'una cooperativa de treball. Per això han de complir-se distints requisits:

a- Quan el treballador sigui autònom

b- Límit de 12000 euros, condicionada aquesta exempció al manteniment de l'activitat cooperativa un mínim de 5 anys.

Únicament es perdrà l'exempció quan el treballador abandoni voluntàriament la cooperativa de treball abans dels 5 anys i no en cas de dissolució de la cooperativa. Si es perdés el dret a aquesta exempció, la conseqüència lògica és el deure de tributar prestant una declaració complementària.

Aquest límit quantitatiu de 12.000 euros no s'aplica en cas de prestacions per atur percebudes per treballadors discapacitats quan es converteixin en autònoms.

16) premis de loteries i apostes de l'Organisme de Loteries i apostes de l'Estat o de les CCAA, així com els premis i sortejos organitzats per la Creu Roja o la ONCE.

17) Les gratificacions extraordinàries satisfetes per l'Estat espanyol en missions internacionals de pau o humanitàries. Aquesta exempció s'extén a indemnitzacions per danys físics i psíquics q hagin patit en aquestes missions.

18) Els rendiments del treball percebuts per treballs efectivament realitzats en l'estranger amb els següents requisits:

a- Que aquests treballs es realitzin per a una empresa o entitat no resident a Espanya.

b- Que en el territori en q es realitzen aquests treballs s'apliqui un impost de naturalesa anàloga o idèntica a l'IRPF i q no es tracti d'un territori qualificat com a paradís fiscal. Aquesta exempció té un límit quantitatiu de 60.101 euros.

19) Indemnitzacions per les entitats públiques per danys personals com a conseqüència del mal funcionament dels serveis públics.

20) Ajudes econòmiques regulades a l'art. 2 de la llei 14/2002 de 5 de juny. Aquesta llei estableix ajudes a hemofílics que hagin contret la hepatitis B com a conseqüència del tractament de concentrat de factors de coagulació en l'àmbit del sistema sanitari públic.

21) Prestacions de l'assegurança que cobreixin les despeses d'enterrament/Sepeli.

7. ÀMBIT ESPACIAL. CRITERIS DE SUBJECCIÓ: LA RESIDÈNCIA EN TERRITORI ESPANYOL. LA RESIDÈNCIA HABITUAL EN EL TERRITORI D'UNA CA. EL RÈGIM DE...

És contribuent de l'IRPF la persona física que tingui la seva residència habitual a Espanya.

Què s'entén per residència habitual?

2 supòsits:

a) Quan en el transcurs d'un any natural estigui més de 183 dies a Espanya.

b) Quan **estigui aquí el nucli ppal de les seves activitats o interessos econòmics.**

Estamos hablando de una persona física, no jurídica. En el caso de la jurídica, los criterios de residencia serán otros!

c) Es consideraran contribuents les persones de nacionalitat espanyola, el seu cònjuge no separat legalment i els seus fills menors d'edat que visquin a l'estranger però desenvolupin un càrrec públic a Espanya que per raó del seu càrrec visquin a l'estranger.

d) **Tb es consideren contribuents els funcionaris espanyols q acreditin una nova residència fiscal en un país considerat com a paradís fiscal.**

d) **Aquelles persones físiques que tinguin la seva residència en altre Estat membre de la UE i que obtinguin a Espanya el 75% de les seves rendes.**

LO 21/2001 regula la cessió d'una part del tribut (la part autonòmica de l'IRPF). Això determina que ha de veure's quan una persona física resideix en una CA o en una altre. Les persones físiques resideixen a la CA a la qual estiguin més dies dins del període impositiu. Això és la regla general. Excepció: Es consideraran residents a una CA els subjectes que tinguin en ella el seu ppal eix d'interessos (obtenció de la major part de la seva base imponible).

D'acord amb les normes del Concerto económico vasco, el IRPF és un impost concertat de normativa autonòmica q s'exigeix per la Diputació foral a aquells contribuents que tinguin la seva residència habitual en aquest territori. Els mateixos criteris són aplicables a la Comunitat de Navarra.

8. SUBJECTES PASSIUS

Art. 8 Llei IRPF: Són subjectes passius contribuents aquelles persones físiques que obtenen la renda gravada per l'impost.

Entren dins dels subjectes passius aquelles persones que han de fer ingressos a compte.

L'IRPF és un impost de caràcter individual. La unitat familiar com a tal no és subjecte passiu de l'impost, sinó que ho són cadascun dels membres d'aquesta família. La llei dóna l'opció de que aquestes persones integrades a la unitat familiar puguin tributar de forma conjunta. En els casos en què s'opta per això:

– En primer lloc s'acumulen totes les rendes obtingudes pels membres de la unitat familiar.

– En segon lloc, tots els membres de la unitat familiar responen solidàriament del pagament de l'impost.

La regla general de la tributació és la tributació individual.

Dins de l'apartat de subjectes passius, és necessari fer referència a les entitats que es troben en **règim d'atribució de rendes**. Què és això? Art. 10 – És el règim que s'aplica a les societats civils, tinguin o no personalitat jurídica, i a aquells ens sense personalitat jurídica a què es refereix l'article 33 LGT. Ni les societats civils (tinguin o no personalitat jurídica) ni els ens sense personalitat jurídica tenen la consideració de subjectes passius ni a l'IRPF ni a l'Impost sobre la Renda dels No Residents. El que succeeix és que les rendes obtingudes per aquestes entitats s'imputen als hereus o als socis o als comuners d'aquestes societats. La

comunitat de béns no serà contribuent a l'IRPF, sinó q seran contribuents els membres d'aquesta comunitat de béns, cadascú per separat. La llei estableix normes específiques per quantificar els rendiments obtinguts per aquestes entitats i que s'atribueix als socis, hereus, comuners.

TEMA 3

IRPF (II)

1. QUANTIFICACIÓ DEL TRIBUT: BASE IMPOSABLE

TRIBUTACIÓ INDIVIDUAL (partirem d'aquí):

Llei IRPF estableix a grans trets una sèrie de fases q s'han de seguir per determinar la base imposable. La llei defineix la base imposable com la renda disponible del contribuent, expressió de la seva capacitat econòmica. (art.15)

Com es determina la base imposable?

1ª FASE: Qualificar i quantificar les rendes elevades d'acord amb el seu origen. Haurem de calificar si estem davant d'un rendiment (del treball, del capital immobiliari, etc.) o davant d'un guany.

Un cop qualificada la renda, ve el segon pas, la quantificació. Com es fa això? Pel que fa als rendiments, els rendiments qualificats per l'impost són rendiments nets: haurem d'agafar els rendiments íntegres o bruts i haurem de restar les despeses necessàries (deduccions) i obtenim els rendiments nets.

Pel que fa als guanys, es quantifiquen per la diferència entre el seu valor de transmissió i el valor d'adquisició.

Un cop quantificades aquestes rendes, s'aplicaran les REDUCCIONS previstes a la llei.

Quan es donen aquestes reduccions, és a dir, quines són?

Quan els rendiments gravats tenen la consideració de rendiments irregulars (que no s'obtenen de forma periòdica). Ex: a un treballador l'empresa li dona un premi pels seus esforços. Llavors a aquest rendiment se li aplica una reducció. **A vegades la reducció se li aplica al rendiment brut i a vegades al rendiment net.**

2ª FASE: La llei calificarà les rendes segons si formen part de la part general de la renda o de la part especial de la renda, d'acord amb uns criteris que estableix la llei. Un cop fet això haurem de procedir a la integració i compensació de les rendes que formen part de la part general i les que formen part de la part especial.

Quines rendes es poden sumar i quines restar? Hi ha unes regles que ho determinen. Exemple: la llei diu que els rendiments del treball se sumaran als rendiments del capital immobiliari.

3ª FASE: Restar de la renda obtinguda el mínim personal i o familiar establert per la llei.

Això ens dona com a resultat: la Part General de la Base imposable i la Part Especial de la base imposable.

Falten dues hores (mirar manual)

4. BASE IMPOSABLE: RENDIMENTS DEL CAPITAL. RENDIMENTS DEL CAPITAL IMMOBILIARI, RENDIMENTS DEL CAPITAL MOBILIARI

Rendiments del Capital immobiliari: són aquells que deriven de la propietat d'un bé immoble.

Dins de l'impost de la renda, no s'inclou l'import de l'adquirir pel propietari al llogater.

Rendiments nets: Dels íntegres cal restar les despeses deduïbles—aquelles necessàries per obtenir ingressos. La llei fa un llistat de diverses despeses que es consideren deduïbles.

Per determinar el rendiment net tenen la consideració de despeses deduïbles aquelles quantitats q van destinades a l'amortització del bé immoble i d'aquells béns que van lligats a aquest.

Amortització: és un concepte de despesa a través del qual es quantifica durant cada període impositiu l'import de la depreciació que han experimentat durant aquest període d'imposició els béns immobles. És molt difícil que cada contribuent faci un càlcul exacte de la depreciació d'aquell bé immoble. Davant d'això, la llei simplifica el càlcul d'aquest concepte: es podrà deduir la quantitat resultat d'aplicar el **3% sobre el més elevat d'aquests dos valors:**

—el cost d'adquisició

—el valor catastral

D'aquests dos, s'ha d'excloure sempre el valor del sòl. Es considera q els terrenys no perden mai valor.

La llei permet tb l'amortització dels béns mobles q es cedeixen conjuntament amb el bé immoble. El cas d'una persona que lloga una vivenda amoblada. Per calcular l'amortització dels béns mobles inclosos en l'immoble, s'apliquen uns percentatges específics q estableix en una taula el Reglament de l'IRPF.

La llei estableix un mínim a aquestes despeses deduïbles en el sentit q l'import a deduir per amortitzacions no pot excedir de la quantia dels rendiments íntegres del capital immobiliari—**la llei impedeix que es computi com a capital immobiliari un rendiment negatiu**. S'haurà de computar un rendiment del capital immobiliari igual a 0.

restades les despeses deduïbles, obtenim el rendiment net del capital immobiliari. La reforma de l'IRPF ha introduït una mesura amb la finalitat d'estimular als propietaris de béns immobles destinats a vivendes que les posin en lloguer. El **rendiment net derivat del lloguer** d'immobles destinats a vivenda, es **redueix** en un 50%.

El següent pas després de determinar els rendiments nets de capital immobiliari, és aplicar la reducció dels rendiments irregulars dels immobles, que serà del 40%.

Què són rendiments irregulars de capital immobiliari? Aquells rendiments que tenen un període de generació superior a dos anys.

Incís: En els rendiments de capital immobiliari, les reduccions s'apliquen al rendiment net.

(MOLT IMPORTANT!!)

Tb tenen la consideració de rendiments irregulars aquells q el reglament a l'art. 18 considera obtinguts de forma notòriament irregular en el temps.

Exemple: les indemnitzacions fetes pel llogater pels danys causats a l'immoble del propietari.

La llei estableix a l'art.22 una norma especial de valoració aplicable en aquells casos en els q el rendiment del capital immobiliari deriva del lloguer o de la cessió de béns immobles entre parents. Aquesta norma de valoració consisteix en q **el rendiment net** no podrà ser inferior al q resulta d'aplicar el 2% sobre el valor

catastral de l'immoble.

RENDIMENTS DEL CAPITAL MOBILIARI

Hi ha 4 classes.

Què són els rendiments de capital mobiliari? Aquelles prestacions q deriven de béns de naturalesa mobiliària.

Art.23 llei IRPF

Dins dels rendiments de capital mobiliari, ens trobem 4 tipus:

a) Rendiments derivats de la participació en els fons propis de qualsevol tipus d'entitat (Societats).

Característica d'aquest rendiment: deriven de la condició de soci en una entitat de forma tal q aquesta participació genera un dret a participar en els beneficis obtinguts per aquesta entitat. Exemple: els dividendes q percep una persona física per ser sòcia d'una SA.

Tb s'inclouen dins d'aquest tipus els rendiments derivats de la constitució de drets o facultats de gaudi sobre valors o participacions en els fons propis de qualsevol tipus d'entitat.

Com es quantifiquen aquest tipus de rendiments? La llei estableix una regla específica de quantificació/integració a la base imposable. Pq serveix aquest mecanisme? Pq en molts suòsits es podria donar una doble imposició. Si parlem dels rendiments q deriven de la participació en una societat, com saben existeixen dos tipus d'impostos: IRPF i IS. Aquest últim grava la renda de la SA i com q alhora les persones físiques d'aquesta societat reben un dividend, tb se sotmetrà a l'IRPF. Per això, ens trobaríem amb una doble tributació dels dividendes i d'aquí ve la utilitat d'aquesta regla imposada per la llei.

Aquest mecanisme incideix en dues fases de la quantificació del rendiment:

1-Incideix de forma q computa a la base imposable no el rendiment percebut, sinò q computa a la base imposable si la societat no hagués tributat a l'impost sobre societats. La llei ordena llavors q el soci integri a la base imposable el resultat de multiplicar l'import del dividend percebut per un percentatge q fixa la llei en el 140%.

2-En el moment de determinar la quota tributària el contribuent té dret a practicar una deducció en la quota líquida que es quantifica en el 40% de l'import del dividend absolut.

b) Els que deriven de la cessió que realitza el propi subjecte passiu de capitals propis a tercers. Són rendiments q deriven d'aquest prèstec a tercers q alhora li donen una contraprestació.

Tb s'integren dins d'això aquells beneficis que deriven de la transmissió del reemborsament d'aquells títols que acrediten l'utilització de capitals aliens. Els actius financers són valors negociables y que acrediten la captació y la utilització de capitals aliens.

Aquests actius financers poden produir un rendiment del capital mobiliari que s'identifiquen amb l'interès que l'entitat emissor dona. Aquests actius financers a vegades produeixen no un rendiment explícit sinò implícit- quan deriven de la transmissió dels actius financers.

Com s'integren a la base imposable? Quan es tracta d'interessos, aquests s'integren per l'import íntegre i en cas de retribucions en espècie, per les normes de valorització que estableixi la llei. Quan es tracti de lletres del tresor, el rendiment es determina restant del valor de transmissió el valor d'adquisició.

c) Aquells rendiments que deriven de determinats contractes d'assegurança de vida o invalidesa i d'operacions de capitalització.

Pel que fa referència als contractes d'assegurança: els rendiments que imputen la base imposable són:

–Si el contracte d'assegurança representa una forma d'instrumentar els compromisos per pensions assumits per empresaris, les presacions que deriven d'aquest tipus de capital no constitueixen rendiments del capital mobiliari.

–Aquest tipus de rendiments deriven de cotractes d'assegurança que realitza el subjecte passiu de forma individual. La llei pel q fa referència a la integració d'aquest tipus de rendiments a la base imposable, estableix unes normes específiques de quantificació.

d) Art.23.4 de la llei, no els defineix, però recull una sèrie de rendiments heterogenis entre si i els dóna aquesta qualificació:

1–Rendiments que procedeixin de la propietat intel·lectual quan el contribuent no sigui l'autor i el mateix passa amb la propietat industrial.

2–Els procedents de la prestació d'assistència tècnica. Únicament tindrà la consideració de despesa deduïble les despeses d'administració i de dipòsit de valors negociables. Restades les despeses, tindrem els rendiments nets. Els rendiments de caràcter irregular tindran una reducció del 40%.

5.RENDIMENTS D'ACTIVITATS ECONÒMIQUES

(Empresaris)

Apareixen regulats a l'article 25 de la llei. Deriven de l'ordenació per compte propi dels factors productius. Això implica assumir el risc de l'explotació. Com es diferencien respecte dels rendiments del capital? En funció de que l'element patrimonial que genera el rendiment es trobi afectat a una activitat econòmica. La llei determina si les **activitats de lloguer i de béns immobles** es realitzen com a activitat econòmica o bé si no constitueixen activitat econòmica i per tant els rendiments que s'obtinguin constitueixin rendiments del capital immobiliari.

D'acord amb això, l'article 25.2, pq això tingui la consideració d'activitat econòmica són necessaris dos requisits:

1–Que el subjecte passiu compti com a mínim amb un local destinat exclusivament a aquella activitat.

2–Que per dur a terme aquesta activitat, s'utilitzi com a mínim a una persona empleada exigint la llei contracte laboral i jornada completa.

L'art. 25 parla d'activitats econòmiques i diu que tindran la consideració d'activitat econòmica les ss:etc.

S'ha de fer una distinció fonamental entre activitats i rendiments empresarials i els rendiments que deriven d'activitats professionals, artístiques i esportives.

Es determina si una persona és empresari o professional tenint en compte les tarifes sobre activitats econòmiques.

RENDIMENTS D'ACTIVITATS ECONÒMIQUES: ENGLOBEN TANT:

–ACTIVITATS EMPRESARIALS

–ACTIVITATS PROFESSIONALS

Art.88 Reglament: Llistat d'activitats de les quals els rendiments tenen la qualitat de rendiments professionals.

Art.27 llei IRPF estableix una sèrie de normes que permeten determinar quan un element patrimonial es troba afectat als rendiments d'activitats econòmiques: tots aquells que es consideren necessaris per a l'exercici de l'activitat, **no és necessari que siguin absolutament imprescindibles** per a l'activitat, basta amb que siguin adequats o idonis per dur a terme l'activitat. Per expr+es mandat legal s'estableix que en cap cas tindran consideració d'elements patrimonials afectes els **actius financers ni tampoc els que representen la participació del subjecte passiu en els fons de qualsevol entitat o societat.**

També els elements patrimonials hauran d'estar afectats exclusivament a l'activitat econòmica de què es tracti. Afectat vol dir que aquest element ha d'estar afectat de forma fonamental. Encara que tb se'ls doni un ús privat accessori a aquesta activitat econòmica. Exemple: un taxista–taxi està afectat a una activitat econòmica fonamentalment, però per exemple el taxista un dia agafa el taxi i se'n va per ahí amb la seva família. No per això deixa d'estar afectat el bé (taxi)

Quan es tracta d'elements patrimonials divisibles es pot realitzar una afectació parcial.

Com es determinen els rendiments d'activitats econòmiques? art.26 llei–remissió a les normes de l'impost de societats. El rendiment net es determina partint del resultat comptable. Ara bé, aquest resultat comptable ha de ser corregit mitjançant l'aplicació de normes específiques contingudes a l'impost de societats com de "normes específiques" a la llei del IRPF. Aquesta forma de determinar els rendiments es correspon amb el règim d'estimació directa. La llei tb contempla el règim d'estimació objectiva–els mòduls.

ESTIMACIÓ DIRECTA: ESTIMACIÓ DIRECTA NORMAL

ESTIMACIÓ DIRECTA SIMPLIFICADA

directa normal: Parteix de la remissió a les normes de l'impost sobre societats, amb algunes especialitats–art.28 llei IRPF.

a) la llei estableix una norma de valoració en els **supòsits d'autoconsum–quan el contribuent cedeix béns o serveis de l'activitat de forma gratuïta a tercers o destina els béns de l'activitat al seu ús o consum propi.**

b) La llei estableix que a efectes del IRPF no tindran la consideració de despeses deduïbles determinades donacions que són realitzades a determinades entitats.

c) no tenen la consideració de despesa deduïble les aportacions que fa el subjecte passiu a mutualitats de previsió social del propi empresari o professional. **Aquestes aportacions si que seran deduïbles quan l'empresari que les realitza no estigui integrat al règim de la SS, actuant la mutualitat com a sistema alternatiu a la SS i quan aquestes aportacions tinguin per finalitat cobrir les mateixes assistències que cobreix la SS.**

d) Per determinar el rendiment net **es poden deduir les primes per assegurança de malaltia satisfetes pel contribuent en la part corresponent a la seva pròpia cobertura i la del seu cònjuge o fills menors de 25 anys** que visquin amb ell. Ojo! Això és per assegurança per malaltia. L'anterior és per mutualitats de previsió social que substitueixin a la SS, en aquest cas si que seran deduïbles aquestes aportacions.

e) Les **retribucions satisfetes al cònjuge i als fills menors de 25 anys** que convisquin amb l'empresari o professional i **treballen en la seva activitat són deduïbles**—límit: que les retribucions no siguin superiors a les que es pagarien al mercat a una altra persona amb la mateixa qualificació personal.

directa simplificada: És una simple variant de l'estimació directa normal. A través d'aquesta el que es pretén bàsicament és facilitar el càlcul a aquells subjectes que no tenen un volum d'activitats elevat, simplificant el càlcul de determinades despeses.

Serà per aquells professionals que tinguin un volum de negocis que no superin els 600.000 euros anuals.

El legislador simplifica la forma de calcular les amortitzacions establint una taula. Així ha hem simplificat un concepte de despesa deduïble: l'amortització.

Tb se substitueix per un percentatge fixe del 5% del rendiment net la quantificació del conjunt de provisions deduïbles i de despeses de difícil justificació.

Amb aquest sistema es busca alleugerir les obligacions de comptabilitat dels que s'acullen al règim d'estimació directa simplificada.

ESTIMACIÓ OBJECTIVA

La determinació del rendiment atravessa 3 fases:

1—Mòduls. Es determinarà el rendiment net previ

2—Un cop això, es determina el rendiment net minorat

3—Es determina el rendiment net per mòduls

Cada any regula el règim d'estimació objectiva l'ordre ministerial. Aquest any és la O.M. 11/2/2003. Aquestes ordres ministerials determinen les activitats econòmiques incloses en aquest règim i els apliquen uns determinats mòduls a cada activitat:

1a FASE: Es determina el rendiment net previ multiplicant el número d'activitats de cada mòdul utilitzat pel valor unitari d'aquell mòdul fixat per l'Ordre ministerial.

2a FASE: Es practicarà sobre el rendiment net previ **dos tipus de reduccions en concepte d'incentiu a la professió i en concepte d'incentius a la inversió**. Incentiu a la professió vol dir generar ocupació. Això dona com a resultat el rendiment net minorat.

Tb els subjectes passius podran **deduir en concepte d'amortització** aplicant la taula d'amortització simplificada.

3a FASE: S'aplica al rendiment obtingut en la fase 2, uns índexs correctors que es determinen tb a la corresponent ordre ministerial

Aquest sistema de determinació objectiva s'aplica a les activitats empresarials que no superin un volum de rendiments a les magnituds establertes a la Ordre.

Té caràcter voluntari, s'aplica a tots els que compleixin els requisits establerts, tret que renunciïn a ell. Els rendiments d'activitats econòmiques poden tenir tb caràcter irregular. Quan es doni això, podran ser objecte de reducció. Aquesta reducció és la general que ja hem vist en d'altres rendiments: El 40%.

6.GUANYS I PÈRDUES PATRIMONIALS.QUANTIFICACIÓ DELS GUANYS I PÈRDUES PATRIMONIALS:NORMES GENERALS

Art. 31 i ss. Llei IRPF

Són sinònims d'increments i disminucions de patrimoni.

Què són? Variacions en el valor del patrimoni del subjecte passiu que es posen de manifest amb ocasió d'una alteració en la composició del patrimoni.

Exemple: Es produeix un guany patrimonial quan una persona compra unes accions i després les ven a un preu major.

Exemple2: Es produeix una pèrdua patrimonial quan ens roben el cotxe.

L'increment de patrimoni es posa de manifest en la CV en el venedor. Respecte del comprador no hi ha un guany o pèrdua patrimonial! Es produiria una variació qualitativa del patrimoni, però no QUANTITATIVA!

oJO! Els guanys i pèrdues patrimonials no són el mateix que els rendiments. Es produeixen de forma esporàdica. Per això no s'engloben dins d'aquests.

Tindran la consideració de guany o pèrdua patrimonial tret que la llei qualifiqui aquestes operacions com a rendiments.

ESPECIFICACIONS QUE ESTABLEIX LA LLEI:

Art.31.2–estableix una sèrie de **supòsits en què s'entén que no hi ha una alteració en la composició del patrimoni:**

1-a) Supòsits de divisió de cosa comuna. Exemple: una comunitat de béns.

b)Supòsit de dissolució de la societat de ganancials.

c)Casos de separació de béns

Quan es trenca aquest estat de cotitularitat, succeeix que el dret que corresponia al contribuent queda substituït per l'element patrimonial/l'atribució d'un bé concret i la llei entén que en aquest cas no hi ha alteració del patrimoni pq el valor de la quota ideal de participació equival al valor concret dels béns atribuïts.

El valor concret dels béns atribuïts no serà actualitzat. Ex: si hi ha dos comuners i el bé comú són 100 unitats monetàries, cadascun tindrà 50 unitats monetàries i si al cap d'uns anys es divideix el bé comú i aquest havia augmentat a 200 u.m.,aquests comuners seguiran tenint 50.

2–Els guanys o pèrdues patrimonials que es posen de manifest com a conseqüència de transmissions lucratives per causa de mort.

3–Supòsits de reducció de capital de societats. Això no dóna lloc a una pèrdua patrimonial. En el cas que l'import de la reducció superi el valor d'adquisició de les accions, aquesta diferència tributarà no com a guany patrimonial, sinó que tributarà com a rendiment del capital mobiliari.

4–Quan es produeix una transmissió gratuïta (donació) d'empreses o negocis individuals o de participacions en empreses familiars, sempre i quan aquestes transmissions gaudeixin dels beneficis fiscals que estableix la

lleï sobre l'impost de successions i donacions.

5-Casos en què es produeix l'extinció del règim econòmic matrimonial de separació de béns i es realitzen atribucions als cònjuges per imposició legal o judicial.

GUANYES O PÈRDUES PATRIMONIALS QUE ES TROBEN EXEMPTS DE TRIBUTAR:

Guanyes:

1-Donacions de béns (no diners) a determinades entitats: Fundacions, associacions d'utilitat pública, ONG's etc. És a dir, rebudes per determinades entitats.

2-Guanyes patrimonials que es posin de manifest amb motiu de transmissió de la vivenda habitual per persones majors de 65 anys.

3-Aquells que es posin de manifest quan el contribuent realitza el pagament dels seus tributs mitjançant el lliurament de béns del patrimoni històric. (quan el valor del bé del patrimoni històric a l'hora de fer el pagament és major que el valor pel qual es va adquirir)

Pèrdues:

1-No es computen les pèrdues patrimonials derivades d'actes de transmissió lucrativa

2-Tampoc es computen aquelles pèrdues de les quals l'existència i quantia no sigui justificada pel contribuent.

3-Aquelles pèrdues patrimonials originades per operacions que per les circumstàncies de la seva realització, poden respondre a l'única finalitat de provocar la disminució patrimonial per compensar-la amb un guany patrimonial ja obtingut.

QUANTIFICACIÓ DELS GUANYES I PÈRDUES PATRIMONIALS:

La llei estableix unes regles generals i d'altres específiques.

REGLES GENERALS:

Quan la pèrdua/guany patrimonial derivi d'una transmissió, ve determinat per la diferència entre el valor de transmissió i el valor d'adquisició.

Com es determinen el valor d'adquisició i el de transmissió?

Adquisició: Aquest valor està integrat per l'import real que es va satisfer si va ser una adquisició onerosa o si **l'adquisició va ser gratuïta**, es prendrà com a **valor 'adquisició el fixat a l'impost de SUCCESSIONS I DONACIONS.**

A aquest valor **se li afegirà el cost de les inversions i millores (tant si l'adquisició és gratuïta com onerosa)** que s'hagin realitzat sobre el bé. Les **despeses de conservació no integren la quantificació del valor!!!!**

Tb integraran aquest valor d'adquisició les despeses i tributs satisfets al moment de l'adquisició.

A aquest valor se li restaran/es minorarà amb l'import de les amortitzacions fiscalment deduïbles.

La llei diu que si són BÉNS IMMOBLES, el valor d'adquisició s'actualitzarà com a conseqüència de l'aplicació d'uns coeficients que estableix cada any la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat.

Transmissió: Està integrat per l'impost real satisfet en la transmissió. **Si es tracta d'una transmissió gratuïta, es prendrà el valor fixat per a aquell bé a l'impost sobre Successions i Donacions.**

La llei estableix una exempció per reinversió en la vivenda habitual: estableix que el guany patrimonial derivat de la transmissió de la vivenda habitual queda exempt de tributació sempre que l'import obtingut de la transmissió es destini a l'adquisició d'una nova vivenda habitual.

Les regles especials no les veurem.

8.BASE IMPOSABLE.MERITAMENT (DEVENGO). IMPUTACIÓ TEMPORAL D'INGRESSOS I DESPESES

ART.11 de la Llei—Estableix el criteri general de q la renda s'atribueix en termes fiscals a aquella persona física que és titular de la font d'on aquesta prové.

Ara bé, hi ha un matís, quan es tracta de rendiments d'activitats econòmiques: aquests rendiments es consideren obtinguts per aquelles persones que realitzin de forma habitual, personal i directa l'ordenació per compte propi dels factors productius.

PERÍODE IMPOSITIU: coincideix amb l'any natural, això vol dir que el meritament (devengo) de l'impost es produeix a 31 de desembre de cada any.

En un supòsit, el període impositiu és inferior a l'any: quan el contribuent mor un dia diferent del 31 de desembre. Llavors el meritament es donaria aquell dia. En aquest cas, si el contribuent pertany a una unitat familiar, el seu període impositiu sí que tindrà el meritament el dia 31 de desembre.

CRITERIS D'IMPUTACIÓ TEMPORAL D'INGRESSOS I DESPESES:

La llei ha d'establir uns criteris per determinar quan un ingrès o una despesa s'imputa a aquell període impositiu i no a un altre.

art.14 Llei Dóna regles generals i regles especials.

REGLA GENERAL:

*Pels rendiments del treball i el capital: s'imputen al període impositiu en què resultin exigibles.

*Rendiments derivats d'activitats econòmiques: s'imputen d'acord amb les normes de l'Impost sobre societats. Se segueix el criteri del meritament.

*Guany i pèrdues patrimonials: s'imputen al període impositiu en què té lloc l'alteració patrimonial.

REGLES ESPECIALS:

*Quan està pendent de resolució judicial la determinació del dret de percepció d'una renda, els imports no satisfets s'imputaran al període impositiu en què aquesta resolució adquireixi fermesa.

9.INTEGRACIÓ I COMPENSACIÓ DE RENDES

(Recordar el mètode que va explicar sobre la determinació de la Base imposable:

1er pas: Calificar les rendes

2on pas: aplicar les reduccions

3er pas: integració i compensació de rendes)

La llei regula la quantificació del tribut partint de la distinció entre part general i part especial de la base imposable.

BASE IMPOSABLE – PART GENERAL

– PART ESPECIAL

Formen part de la part general de la Base imposable totes les rendes del contribuent, sigui de signe netagiú o positiu.

Es determinarà així: (Manual)

1º: Se calculan y compensan entre sí todos los rendimientos e imputaciones de renta.

2º: Se calculan y compensan entre sí todas las ganancias y pérdidas patrimoniales con un período de generación inferior a un año.

3º: El saldo negativo, si lo hubiere, de ganancias y pérdidas patrimoniales se puede compensar con el saldo positivo de rendimientos e imputaciones del ejercicio con un límite del 10%. Si todavía quedase saldo por compensar, éste podrá compensarse con ganancias y pérdidas patrimoniales de generación inferior a un año **de los 4 ejercicios siguientes**, y si éstas no alcanzan en cada uno de estos ejercicios, **con el saldo positivo de rendimientos e imputaciones de cada uno de ellos**, con un límite del 10x100.

Part especial de la renda està formada pels guanys i pèrdues patrimonials generats en un període superior a un any. Aquests guanys i pèrdues patrimonials es compensen exclusivament entre si i si el saldo és negatiu pot **compensar-se amb l'eventual saldo positiu d'aquest tipus de guanys (és a dir, guanys i pèrdues patrimonials generats en un període superior a un any) dels 4 exercicis següents.**

TEMA 4

L'IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES PERSONES FÍSQUES (III)

1. QUANTIFICACIÓ DEL TRIBUT: QUOTA ÍNTEGRA I QUOTA LÍQUIDA ESTATALS I AUTONÒMIQUES O COMPLEMENTÀRIES

La llei estableix una regla especial pels casos en què el contribuent satisfaci anualitats d'aliments per als fills. No veurem aquesta regla.

La quota líquida estatal resulta de practicar les deduccions establertes a la llei.

ANEM A VEURE COM ES CALCULA LA QUOTA LÍQUIDA ESTATAL

(1. quota íntegra

2.quota líquida)

Aquestes deduccions són:

a) Per inversió en la vivenda habitual.

Aquesta deducció es divideix en dues parts: un tram estatal i un tram autonòmic.

Té un límit quantitatiu.

Les CCAA que tenen competència normativa poden incrementar o reduir l'import d'aquesta deducció.

b)Per activitats econòmiques:

Els contribuents que realitzin activitats econòmiques podran aplicar els beneficis, incentius i estímuls a la inversió que estableix la llei reguladora de l'Impost sobre societats. Sempre i quan el contribuent estigui en règim d'estimació directa.

Si està en règim d'estimació objectiva només podrà aplicar els incentius a la inversió empresarial quan ho estableixin les normes que regulen aquest règim de determinació de rendiments.

c)Per donatius:

Seràn deduccions establertes a la llei 49/2002

d)Per rendes obtingudes a Ceuta i a Melilla

Com es determina la quota líquida autonòmica? Aplicant sobre la base liquidable general els tipus de gravamen progressius que estableix l'art. 61 de la llei.

Les CCAA tenen capacitat normativa per aprovar la seva pròpia escala de tipus de gravamen. Si la CA no fa ús de la seva competència normativa, s'aplica l'escala de tipus de gravamen que preveu l'article 61 de la llei estatal.

La base liquidable especial es grava amb un tipus proporcional del 5,94%

Un cop determinada la quota íntegra autonòmica, hem de seguir el mateix procés que a la quota estatal. És a dir, practicarem les deduccions i el resultat serà la quota líquida autonòmica.

Deduccions:

1-Per inversió en vivenda habitual.

2-Per activitats econòmiques, per donatius, per rendes obtingudes a Ceuta i Melilla i per actuacions de protecció i difusió del Patrimoni Històric Espanyol.

3-Aquelles establertes a cada CA.

4.QUOTA LÍQUIDA ESTATAL I QUOTA DIFERENCIAL :

Quan hem calculat la quota líquida estatal i autonòmica, per trobar la quota líquida de l'impost hem de sumar aquestes dues quotes.

Ara bé, això no és la quantitat a ingressar, pq **la quantitat a ingressar és la QUOTA DIFERENCIAL.**–Practicant sobre la quota líquida total un conjunt de deduccions que estableix la llei.

Quines són aquestes deduccions?

A) Per doble imposició de dividendes. (Com a renda de la societat i com a renda del soci). Vem veure el mecanisme de deducció. Primer es multiplica el dividend pel 140%. Després es dedueix pel 40% de l'import íntegre percebut en concepte de dividend a la quota líquida total.

B) Deducció per doble imposició internacional.

Quan es tracta de rendes gravades per l'IRPF que tb són sotmeses a imposició en un altre país. **La llei permet deduir la menor de dues quantitats:**

O bé l'impost de l'estranger

O bé al resultat d'aplicar el tipus mig de gravamen a la part de la base liquidable gravada a l'estranger.

Exemple: **Subjecte que té una renda de 66.000 euros.** D'aquests, **12.000 són obtinguts a l'estranger i satisfà a l'estranger 1.500 euros d'impost.**

Deduccions de 2.100

Llavors:

1) 1500 euros satisfets a l'estranger

2) 66.000 euros (Base liquidable general), per aquests li correspon una **quota íntegra de 22.866 euros.** Sobre aquesta té dret a aplicar una **deducció de 2100 euros**, i això dóna com a resultat una **quota líquida de 20.766 euros.**

3) Calcular el tipus mig de gravamen, que expressa la relació percentual que existeix entre la quota (líquida, pq la diferencial és la que hem de trobar amb aquestes deduccions que estem calculant i que és la que ingressarem a Hisenda) i la base. Per calcular això, dividim 20.766 entre 66.000 i ho multipliquem per 100. Resultat: 31,46%. Això és el tipus mig de gravamen. Això s'aplicarà sobre l'import de la renda obtinguda a l'estranger.

$31,46\% \times 12.000 = 3775,20$ euros

4) D'aquests dos resultats, quina quantitat podrà deduir? La de 1500 euros.

C) **Deducció per maternitat:** És una deducció que no ve limitada per l'import de la quota líquida. Tenen dret a la deducció les dones amb fills menors de 3 anys, sempre i quan aquestes persones realitzin una activitat per compte propi o aliè per la qual estiguin donades d'alta a la S.S. o a la Mutualitat que correspongui. Podran minorar la quota diferencial fins a un import màxim de 1.200 euros anuals per cada fill menor de 3 anys.

Es pote sol·licitar per part de la mare l'abonament anticipat d'aquesta deducció, demanant una paga mensual de 100 euros.

Apart d'aquestes deduccions, per calcular la quota diferencial haurem de restar tots els pagaments anticipats. Per quins conceptes? Per retencions, per ingressos a compte i per pagaments fraccionats.

ð *El que s'ingressa a Hisenda és la quota diferencial. A + de les deduccions, per calcular-la es restaran també els pagaments anticipats.*

TEMA 5

IRPF (IV)

1. RÈGIMS ESPECIALS

Només veurem dos règims especials:

1) Règim d'imputació de rendes: lo de la segona vivenda.

*Recordar: les rendes es componen de rendiments, de guanys i pèrdues patrimonials i d'imputació de rendes. Aquest últim és un mecanisme en virtut del qual s'imputa per mandat legal al contribuent una renda que s'integra a la base imposable general i a la base liquidable especial.

Les rendes immobiliàries s'integren en la part general de la base imposable. Aquell contribuent que sigui titular d'un bé immoble que sigui de naturalesa urbana i no constitueixi la seva vivenda habitual, podrà produir-se la imputació. A més, és necessari que aquest immoble no estigui afecte a una activitat econòmica ni que produeixi rendiments de capital immobiliari.

Si concorren tots aquests requisits, la llei imputa al contribuent una renda equivalent al resultat d'aplicar el 2% sobre el valor catastral del bé immoble.

2) Règim d'atribució de rendes– lo de les societats civils i ens sense personalitat jdca.

Regula amb caràcter general la tributació d'aquells ens de l'article 33 de la LGT que no tenen personalitat jurídica. Aquests ens sense personalitat jurídica no són subjectes ni de l'IRPF ni de l'IS.

Exemple: Una comunitat de béns no té personalitat jurídica.

Aquest règim tb s'aplica a les Societats civils, tinguin o no personalitat jurídica. Aquest règim consisteix en que les rendes obtingudes per aquests ens s'atribueixen als socis, als partíceps, als comuns, que tributaran per elles en el seu IRPF.

El propietari, en la seva declaració de renda, en l'apartat de rendiments de *capital immobiliari* (veure manual)i, haurà de sumar l'import de la renda que li correspon. Com es calcula la renda atribuïble als socis/partíceps/comuners...? S'apliquen les regles generals de l'IRPF, amb una sèrie d'especialitats:

a) Per calcular el rendiment que s'atribueix als partíceps no s'aplicaran les reduccions per rendiments irregulars (40%)

b) Tampoc s'aplicarà la reducció del 50% dels rendiments derivats del lloguer de vivendes.

c) Tampoc s'aplicarà la reducció d'un 75% pels rendiments derivats dels contractes d'assegurança.

Pq s'exclouen aquestes 3 reduccions? Pq el legislador és conscient que dins d'aquesta comunitat de béns poden participar tb persones jdques i la llei no vol que aquestes persones es beneficiïn d'aquestes reduccions, que a l'impost sobre societats mai de la vida estan previstes. Es pretén evitar que la societat s'aprofiti d'aquest sistema legal per beneficiar-se d'una reducció que per l'impost sobre societats no li pertoca.

Aquestes reduccions si que es practicaran pels partíceps en les seves declaracions personals de l'IRPF després d'integrar en la seva base imposable aquests rendiments.

2. TRIBUTACIÓ CONJUNTA

Fins ara hem vist la tributació individual. La llei preveu que les persones que pertanyin a una família puguin optar per tributar conjuntament.

Fins l'any 1989 existia el règim de tributació conjunta obligatoria.

Com es configura actualment?

És una opció que pot exercitar el contribuent.

Què és una unitat familiar? Ojo! És un concepte jurídic. La llei regula dos tipus d'unitats familiars:

a) **UNITAT FAMILIAR BIPARENTAL:** Integrada pels conjugues no separats legalment (si poden estar-ho de fet) i els fills menors amb excepció d'aquells que visquin de forma independent i els fills majors d'edat incapacitats judicialment i sotmesos a pàtria potestat prorrogada.

b) **UNITAT FAMILIAR MONOPARENTAL:** Quan hi ha una situació de separació legal o quan no existeix vincle matrimonial. Formada per pare i mare i tots els fills menors que convisquin amb l'un o l'altre.

Ningú pot formar part de dues unitats familiars. La determinació dels membres de l'unitat familiar es realitzarà atenent a la situació existent a 31 de desembre.

Un cop feta l'opció per la declaració individual o conjunta, aquesta opció ja no es pot canviar. Només es pot canviar en el període per fer la declaració.

La tributació conjunta interessa més quan obté rendes només un membre de la unitat familiar o la resta també n'obtenen però molt més baixetes.

Per poder tributar conjuntament és necessari que tots els membres de la unitat familiar siguin residents en territori espanyol.

L'opció de tributació conjunta ha d'abastar a tots els membres de la unitat familiar, de tal manera que si un dels membres opta per la tributació individual, arrossega a la resta de membres a fer la declaració individual.

Obvi: el que decideix fer la tributació individual, mana sobre el que decideix fer-la conjuntament.

ESPECIALITATS DE LA TRIBUTACIÓ CONJUNTA:

Tenen en comú la individual i la conjunta:

S'apliquen les regles generals per determinar la base imposable, i els imports i els límits quantitatius que la llei estableix per la tributació individual s'apliquen en la mateixa quantia en la tributació conjunta i aquests límits no es poden multiplicar pel nombre de membres de la unitat familiar.

Especialitats de la tributació conjunta:

Els límits quantitatius per les aportacions a sistemes de previsió social s'apliquen individualment per cadascun dels partíceps, assegurats, etc.

En cas de la unitat familiar biparental, el mínim personal s'aplica per cadascun dels conjugues. Tb s'apliquen per cada cònjuge les reduccions a la base imposable en concepte d'edat, d'assistència i discapacitat.

En cas de la unitat familiar monoparental, el mínim personal passa a ser de 5.500 euros.

Què significa la tributació conjunta? Que es graven acumuladament les rendes de tots els membres de la unitat familiar. L'escala de tipus de gravamen que s'aplica és la mateixa que s'aplica a la tributació individual. Tots els membres e la unitat familiar responen conjunta i solidàriament del pagament del deute tributari.

TEMA 6

L'IMPOST SOBRE SOCIETATS (I)

1.INTRODUCCIÓ

És un impost que està envoltat de certa polèmica, pq la renda que obtenen les societats s'acaba convertint en la renda de les persones físiques i es donaria una doble imposició. Això és un argument en contra de l'existència d'aquest impost.

2.FONTS

Normes reguladores d'aquest impost:

–**Llei 43/1995** de 27 de desembre

–Reglament: RD 537/1997 de 14 d'abril

3.NATURALESA

Naturalesa de l'impost de societats:

És un impost directe, personal (recordar que la societat té personalitat jurídica), de

4.OBJECTE

Grava la renda obtinguda per les societats i demés entitats jurídiques. Aquesta renda es grava sense distinguir la seva composició, per tant, la llei no distingeix entre els diversos tipus de rendiments,etc.

La llei no ens dóna un concepte de renda a efectes de l'impost.Ara bé, la renda que grava l'impost s'identifica amb l'increment net de

Es graven tant els beneficis que deriven de l'activitat normal de la societat com també els beneficis extraordinaris.

Per determinar la renda gravada,juga un paper fonamental el resultat comptable.

5.FET IMPOSABLE

Art.5: Les cessions de béns i de drets que realitza el subjecte passiu són cessions a canvi d'una contraprestació que es fixa en el valor normal del mercat. És una presumpció relativa,pq admet prova en contrari.

El mitjà de prova més habitual serà la comptabilitat. En cap cas constitueixen renda per la societat les

6.ÀMBIT ESPACIAL

És un impost no afectat per la cesio de tributs a les CCAA.

S'aplica sobre les entitats que tenen la consideració d'entitats residents en territori espanyol. Grava tant la renda obtinguda en territori espanyol com l'obtinguda en l'estranger.

(Les entitats no residents a Espanya no estan sotmeses a l'IRPF, sinò a l'impost sobre la Renda dels no residents.)Tema de l'IRPF

7.SUBJECTES PASSIUS. RESIDÈNCIA I DOMICILI FISCAL

Són subjectes passius les persones jdques. Que realitzen el fet imposable.

Matitzacions:

1)Les societats civils, tinguin o no personalitat jdca., no són subjectes passius de l'impost sobre societats, sinò que les societats civils tributen a través del règim d'atribució de rendes. Aquesta regla té una excepció: les **societats agràries de transformació**, tot i ser societats civils, tributen per l'impost sobre societats.

2)La llei estableix un llistat d'ens que no tenen personalitat jdca. Però malgrat això tenen la consideració de subjectes passius de l'impost sobre societats.Exemple: Fons d'inversió. Compte! No confondre amb els ens de l'art.33 LGT.

*La llei estableix un règim general de tributació de l'impost sobre societats i un règim especial.

Veurem el règim general.

RESIDÈNCIA:

Tenen la consideració d'entitats residents en territori espanyol aquelles entitats en les quals concorrin qualsevol d'aquestes circumstàncies:

- a) Aquelles que s'hagin constituït d'acord amb la llei espanyola.
- b) L'entitat de què es tracti tingui el seu domicili social en territori espanyol.
- c) Que l'entitat tingui la seu de la seva direcció efectiva en territori espanyol. Què vol dir això? Quan la direcció i control d'activitats estan localitzats en territori espanyol.

DOMICILI

Determinar això és molt importat a efectes de notificacions. El domicili **En cas que no es pugui determinar mitjançant aquest criteri, s'aplica el criteri de situar el domicili l'immobilitzat.**

L'Adm. Tributària pot modificar el domicili amb una sèrie de criteris.

8.EXEMPCIONS

Estan totalment (vol dir que afecta a la totalitat de les rendes) exempts:

Art.9

Exempció parcial: no abasta totes les rendes, només a les que procedeixin de la realització de determinades activitats o operacions.

Les entitats totalment exemptes no estan obligades a presentar la declaració de l'impost i no estan obligades a presentar retencions per les rendes que puguin obtenir.

TEMA 7

L'IMPOST SOBRE SOCIETATS (II)

1.LA BASE IMPOSABLE

És l'import de la renda obtinguda durant el període impositiu minorada per la compensació de bases

DETERMINACIÓ DE LA BASE IMPOSABLE

RÈGIM GENERAL

–Règim d'estimació directa:

En els supòsits que la llei de l'impost així ho contempli es podrà aplicar el règim d'estimació objectiva.

Com es determina el règim d'estimació directa? L'import de la renda es calcularà corregint el resultat comptable determinat d'acord amb el C. de c. mitjançant l'aplicació de les normes previstes a la mateixa llei de l'impost sobre societats.

Aquestes correccions poden ser positives o negatives. Positives vol dir que s'ha de computar com a ingrès una partida que no s'ha computat com a tal en el resultat comptable o bé s'ha de restar del resultat comptable una partida que per determinar aquest resultat comptable s'ha computat com a despesa.

CAUSES PER LES QUE ES REALITZEN ELS AJUSTAMENTS COMPTABLES:

1) La llei de l'impost de societats, per determinades operacions estableix unes normes de valoració específiques diferents a les normes de valoració comptable.

2) Pot succeir que el criteri d'imputació temporal d'un ingrès des del punt de vista comptable no coincideixi amb el criteri d'imputació temporal que per aquell ingrès estableix la llei tributària (la llei de l'impost sobre societats)

DETERMINACIÓ DEL RESULTAT COMPTABLE

Es fa segons el C. de c. i la Llei de l'impost. L'empresari al tancament de l'exercici haurà de fer els comptes anuals de la seva empresa, que comprenen el Balanç, el compte de pèrdues i guanys i la memòria.

BALANÇ: Reflexa la situació patrimonial en un moment determinat i no serveix per a determinar el resultat comptable.

COMPTE DE PÈRDUES I GUANYES: Hem de tenir en compte el compte de pèrdues i guanys, que distingeix entre ingressos i despeses.

MEMÒRIA: Completa la informació del balanç i del compte de pèrdues i guanys.

Quins són des del punt de vista comptable els ingressos de l'empresa?

a) INGRESSOS ORDINARIS: Els propis de l'explotació i ingressos financers que deriven o bé de la participació en fons propis d'una altre entitat o de la cessió de capital a tercers.

b) INGRESSOS EXTRAORDINARIS: Aquells significatius que no tenen un caràcter periòdic. Provenen d'operacions que no són típiques de l'empresa. Ex. Quan ven una de les seves naus industrials.

Quines són les despeses?

Despesa: Expressió monetària de la disminució de patrimoni que pateix una empresa.

a) DESPESES ORDINÀRIES: Aquelles que són cos de les vendes. Ex. compra de matèria prima, sous, etc. Tb ho són les amortitzacions. Què són? Dins l'actiu de l'entitat, es distingeix entre l'actiu fix i l'actiu circulant.

Circulant: Està en continu canvi. Matèries primes.

Fix (o immobilitzat): Es caracteritza pq està integrat per elements patrimonials que no es consumeixin dins d'un exercici econòmic sinò que tenen una permanència dins de l'empresa i poden ser utilitzats en diversos exercicis econòmics.

Immobilitzat–Material: Edificis, maquinària, vehicles de transport

–Immaterial: Drets de propietat de l'empresa

L'immobilitzat, tant material com immaterial, es va depreciant irreversiblement, per 3 causes: pel simple decurs del temps, com a conseqüència de la seva utilització dins del procés productiu, per obsolescència (la pèrdua de valor per causa de motius tecnològics, científics, etc.)

Per a aquesta depreciació, s'ha de buscar un mecanisme que permeti quantificar l'import de la depreciació durant aquell exercici econòmic. Com es fa això? A través de les amortitzacions. Són un concepte de despesa ordinària. A través de l'amortització es computa com a cost de les vendes l'import d'aquesta depreciació.

TEMA 7

L'IMPOST SOBRE SOCIETATS (II)

2.AMORTITZACIÓ

Sistemes:

A) Segons taules. Veure manual

B) Amortització segons percentatge constant sobre el valor pendent d'amortització (no sobre el valor d'adquisició!!!) Aquest sistema és un sistema d'amortització decreixent.

Es tracta d'un sistema en el que les quotes d'amortització van decreixent com a conseqüència de l'aplicació d'un percentatge constant d'amortització sobre el valor del bé pendent d'amortització.

Aquests coeficients són:

1,5– Si el període d'amortització és inferior a 5 anys.

2- Si el període d'amortització és igual o superior a 5 anys i inferior a 8 anys.

2,5- Si el període d'amortització és igual o superior a 8 anys.

C) Sistema dels números dígit.

Tb és un sistema decreixent.

Apart d'aquests 3 sistemes, l'amortització tb es pot realitzar d'acord amb un pla específic d'amortització formulat pel subjecte passiu i acceptat per l'Agència Tributària.

La llei tb admet la llibertat d'amortització. Aquest privilegi s'aplica només als supòsits contemplats a la llei.

La llei tb estableix unes normes específiques en matèria de PROVISIONS. Què són? L'expressió comptable de la depreciació esporàdica i irreversible com a conseqüència de despeses o pèrdues.

Les provisions volen prevenir l'eventual caràcter definitiu de les depreciacions o materialitzacions de riscos comptables.

a) Provisions d'actiu (art.12)

Quines són:

1- 12.1: **Provisió per la pèrdua de valor dels fons editorials, fonogràfics i audiovisuals.**

Han de passar 2 anys des de la posada en el mercat de les produccions.

2-**Provisió per insolvències del deutor.** El dret de crèdit que tingui l'entitat davant tercers pot ser que en el moment del cobrament sigui de dubtós cobrament. Si després paga, el que hem computat com a despesa, després ho computarem com a ingrés.

Dins de les provisions d'actiu és important la provisió per insolvències de deutors de l'entitat.

Art 12.2: Estableix un seguit de circumstàncies que permeten que aquesta provisió per insolvències tingui la consideració de despeses deduïbles:

Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento.

Que el deudor esté declarado en quiebra, suspensión de pagos, concurso de acreedores..

etc.

No cal aprendre-les.

Ara bé, la mateixa llei estableix una sèrie de supòsits en què la provisió per insolvències no té la consideració de despesa deduïble:

Crèdits afiançats per entitats de dret públic.

b) Provisions per a riscos i despeses (art.13)

Tenen per objecte cobrir despeses, riscos, deutes, provables en el sentit de que no tenim la certesa de si la

despesa o el deute tindran lloc, i tb despeses i deutes certs però indeterminats en la seva quantia.

La llei estableix amb quins límits aquestes provisions tenen la consideració de despesa deduïble.

REGLES DE VALORACIÓ. REGLA GENERAL I REGLES ESPECIALS

Fem referència a quin valor hem de donar a un element patrimonial de l'empresa (el valor d'adquisició o el valor que té en el mercat en aquell moment?) a l'hora de determinar el guany o pèrdua derivada de la transmissió dels elements patrimonials.

Les normes de valoració tb tenen incidència a efectes de determinar l'import de les provisions i amortitzacions.

Quina és la regla general que estableix l'art.15 de la llei? Doncs que els elements patrimonials es valoraran pel seu preu d'adquisició o bé pel seu cost de producció. Per tant, la llei estableix una norma de valoració general que coincideix amb l'establerta per la norma comptable.

Regles especials: p.133 Manual

Hi ha supòsits que la llei declara que determinades rendes estan exemptes—no s'integren a la base imposable de l'impost.

EXEMPCIONS OBJECTIVES:

Quan l'entitat obtingui aquestes rendes, haurà de realitzar un ajustament extracomptable que tindrà caràcter negatiu.

art.20 i ss.

1-Dividends o participacions de beneficis procedents d'entitats no residents.

És necessari que el percentatge de participació que ostenta l'entitat sigui com a mínim del 5% i és necessari que aquesta entitat no resident hagi estat gravada per un impost de naturalesa idèntica o anàloga a l'Impost sobre Societats.

Aquesta exempció pretén evitar la doble imposició internacional que es dona en aquests casos.

No s'aplica aquesta exempció quan l'entitat participada tingui la seva residència en un territori qualificat com a PARADÍS FISCAL. Ex. **Andorra**.

Paradís fiscal: territori on no s'apliquen impostos directes o s'apliquen de manera molt mòdica.

2-Plusvàlues derivades de la transmissió d'accions i participacions en entitats no residents en territori espanyol

3-Determinades rendes obtingudes a l'estranger mitjançant un establiment permanent situat a l'estranger.

Ex: quan una entitat resident té una sucursal a l'estranger d'on obté rendes.

Requisits: Ha de derivar de l'exercici d'activitats empresarials i aquest establiment estranger ha d'estar gravat a l'estranger per l'impost anàleg a l'IS.

4-Deducció per inversions que tinguin per objecte la implantació d'empreses espanyoles a l'estranger.

Minora la base imposable l'import de les inversions realitzades en l'adquisició de participacions en entitats no residents en territori espanyol sempre i quan permeti a l'entitat espanyola obtenir la majoria dels drets de vot en aquesta entitat estrangera.

5.RÈGIM D'IMPUTACIÓ TEMPORAL D'INGRESSOS I DESPESES (FET IMPOSABLE DE L'IS)

És necessari que la llei estableixi un criteri que permeti identificar a quin període impositiu corresponen els ingressos i despeses.

Art.19: REGLA GENERAL D'IMPUTACIÓ: Respon al criteri de meritament (devengo). No utilitza el criteri de caixa.

La llei entén que l'empresa, a efectes comptables pot utilitzar un criteri diferent del meritament, això si, sol·licitant a l'Adm. tributària que es pugui utilitzar.art.19.2 El procediment a seguir en aquests casos està regulat a l'art.19 del Reglament.

REGLES ESPECIALS:

1-Operacions que l'entitat realitza a termini: en aquestes, el subjecte passiu pot optar entre aplicar el criteri del meritament o bé aplicar el criteri de caixa.

2-L'art 19 estableix el ppi comptable d'inscripció o registre: Pq les despeses siguin deduïbles és necessari que apareguin registrades en el compte de pèrdues i guanys. Però pot passar que aparegui registrat en un període impositiu diferent al que correspondria d'acord amb la norma fiscal. La llei estableix una norma que ens diu en quins casos preval el criteri d'inscripció i en quins casos s'empra el criteri fiscal (el període que correspondria d'acord amb la norma fiscal).

COMPENSACIÓ DE LES BASES IMPOSABLES NEGATIVES:

Ens fixem en un termini de temps que abarca més d'un període impositiu, com passava amb l'IRPF.

Es **compensen la base imposable positiva amb bases imposables negatives de períodes anteriors**. Màxim de compensació: 15 anys. L'import a compensar el determina lliurament el subjecte passiu, amb una limitació:

compensació no pot excedir de la renda positiva obtinguda en el període impositiu en què es practica aquesta compensació.

DETERMINACIÓ DE LA BASE IMPOSABLE:

La base imposable, a l'IS es determina seguint el règim d'estimació directa. El règim objectiu només s'aplica en supòsits molt poc significatius.

PERÍODE:

Coincideix amb l'exercici econòmic de la societat i en cap cas pot excedir dels 12 mesos. Però no té pq coincidir amb l'any natural (de gener a desembre), pot ser que sigui de juny a juny!

En determinats casos el període impositiu és inferior a 12 mesos. En quins casos es dona?

a) Quan l'entitat s'extingeix.

b)Quan una entitat canviï la residència a Espanya per ser resident a l'estranger.

c)**Quan es produeixi una transformació de la societat i l'entitat resultant no quedi subjecta a l'IS.**

Exemple: Quan l'entitat es transforma en una societat civil. Les societats civils ja sabem que tributen pel règim d'atribució de rendes.

d)Quan es dona una transformació de la **forma jdca.** de la societat.

TIPUS DE GRAVAMEN:

Són tipus de gravamen proporcional.

El tipus general és del 35%.

Hi ha tb **tipus especials:**

–Del 25% per les **mútues d'accidents de treball, col·legis professionals, partits polítics,etc.**

–Del 20% per les **cooperatives fiscalment protegides.**

–Del 10% per les **entitats sense ànim de lucre.**

DETERMINACIÓ DE LA QUOTA ÍNTEGRA:

Quota íntegra:tipus aplicat a la base imposable.

Ara bé, la quota íntegra no és la quantitat a ingressar:

Reduccions i deduccions establertes per la llei per evitar la doble imposició.

a) Per evitar la doble imposició interna. Quan l'entitat percep dividends d'una entitat resident en territori espanyol o bé obté plusvàlues derivades de la transmissió de participacions d'una **entitat resident** en territori espanyol.

Com funciona aquesta deducció? Diferenciem entre si la renda prové de dividend o si prové de la plusvàlua...En el primer cas, la deducció es determina aplicant el percentatge assenyalat a la llei sobre la quantitat que resulta d'aplicar el tipus de gravamen sobre la base de la deducció: 50% (el general)x (Base de deducció x tipus–ex:35 %)

El percentatge general és del 50 % però es pot elevar al 100%.

Quan la renda deriva de la plusvàlua, la deducció és el resultat d'aplicar el **tipus de gravamen** de l'impost a l'increment net de beneficis no distribuïts que corresponen a la participació transmesa i que s'han generat durant tot el període en què l'entitat que obté la plusvàlua ha ostentant la titularitat de les accions.

Exemple:

60.000 euros de beneficis.

Suposem que aquests beneficis no distribuïts pugen 42.000 euros.

Llavors, $35\% \times 42.000 = 14.700$ euros de deducció.

b) La deducció per doble imposició internacional. S'aplica quan dins de la base imposable del subjecte passiu s'integrin rendes obtingudes i gravades a l'estranger.

La llei tb contempla una sèrie de bonificacions abans de determinar la quota a ingressar. Tenen per objecte reduir la tributació de determinats subjectes.

Regulades a l'art.31 i 32 de la llei.

a) Bonificació que s'aplica a les rendes obtingudes a Ceuta i Melilla.

b) Bonificació del 99% per activitats exportadores i per la prestació de serveis públics de caràcter local.

Per últim, la llei contempla una sèrie de deduccions que tenen per objecte incentivar determinades activitats. Aquestes deduccions s'apliquen sobre la quota tributària un cop resultant de l'aplicació de deduccions per doble imposició (nacional i internacional) i les dues bonificacions.

Quines activitats són aquestes?

1-Investigació i Desenvolupament (I+D)

Aquestes deduccions per incentivar en ppi es poden sumar, una entitat pot aplicar-ne diverses d'elles. La llei, però, estableix un límit conjunt a aquestes deduccions: (considerades globalment) no poden superar el 35% de la quota íntegra minorada per les deduccions per doble imposició i bonificacions.

TEMA 10

L'IMPOST SOBRE EL PATRIMONI

1.INTRODUCCIÓ.FONTS NORMATIVES

No apareix en cap de les reformes tributàries. S'introdueix per primer cop al nostre sistema tributari al 1977 i era un impost extraordinari, però aquest caràcter extraordinari ha desaparegut.

Hi ha OJ de països que no contemplen aquest impost.

Funció que compleix: té poca importància a nivell quantitatiu, reporta pocs ingressos públics.

Llavors, pq es manté en el nostre sistema tributari?

Pq compleix dues funcions:

1-S'estableix un gravamen complementari sobre les rendes del capital. No només han de ser gravades per l'IRPF. Seveix d'estímul a la utilització productiva del patrimoni.

2-Funció censal o de control: L'Impost sobre el Patrimoni és una eina que pot utilitzar l'Adm. Tributària per controlar/verificar la correcta aplicació per part dels contribuents, per controlar que han satisfet les seves obligacions tributàries d'altres impostos. Exemple: "Com pot ser que aquesta persona sigui propietària d'aquest bé immoble si durant aquests últims 4 anys no l'ha declarat a l'IRPF? El que fa l'Administració és comparar l'Impost sobre el Patrimoni amb l'IRPF.

FONTS NORMATIVES:

- Està regulat a la LLei 19/1991 de 6 de juny.
- No hi ha reglament
- Només determinats Ordres ministerials que regulen aspectes concrets de la llei.

L'IP, ojo, és un impost cedit. Es va cedir inicialment. **Les CCAA tenen determinades competències normatives que incideixen sobre els elements de quantificació (base, tipus, reduccions, etc.)**

2. NATURALES

- És directe
- És personal
- És objectiu (no subjectiu!!)
- És periòdic. Però no existeix un període impositiu, sinó que el que fa l'impost és gravar **a 31 de desembre de cada any el patrimoni del qual és titular una persona, sense fixar-se en les variacions que ha sofert aquest patrimoni durant tot l'any.**
- És progressiu.

3. OBJECTE

El patrimoni net de les persones físiques. Per tant, persones jurídiques no queden subjectes a aquest impost. **IMPORTANT: L'IMPOST SOBRE EL PATRIMONI NOMÉS GRAVA EL PATRIMONI DE LES PERSONES FÍSiques, NO DE LES JDQUES.**

Patrimoni net: Conjunt de béns i drets que constitueixen l'actiu del patrimoni.

L'impost grava el patrimoni net, no el brut.

Per trobar el net, haurem de tenir en compte el passiu del patrimoni.

Passiu: Càrregues, gravàmens de naturalesa real que disminueixen el valor del bé sobre el que recauen els deutes i obligacions dels quals les persones físiques responen.

La riquesa que es vol gravar és la renda que produeixen o poden produir aquests elements patrimonials. (Objecte formal de l'impost—ho veurem a financer I)

4. FET IMPOSABLE

La titularitat d'un patrimoni net en el moment del meritament.

Quines normes s'apliquen per determinar la titularitat del patrimoni? Amb caràcter general, les normes de Dret privat.

Ara bé, la llei estableix dues regles especials per supòsits concrets.

1-Per la CV amb pagament ajornat.

2-Per la CV amb reserva de domini.

1-La titularitat de l'element patrimonial correspon a l'adquirent. A efectes de l'IP el vendor tindrà en el seu actiu un dret de crèdit per l'import del pagament.

La llei estableix dues pressumpcions que admeten prova en contrari per determinar qui es titular: A) Quan no resulti degudament acreditada la titularitat de béns o drets, l'Adm. podrà considerar com a titular d'aquests a la persona que figuri com a titular en un Registre Fiscal o en qualsevol altre Registre públic.

B) Els elements patrimonials inclosos en la declaració precedent de l'impost, segueixen formant part del patrimoni del subjecte passiu tret que el subjecte passiu acrediti que s'ha produït la transmissió o la pèrdua d'aquests elements patrimonials.

5.EXEMPCIONS:

1-Els béns integrants del patrimoni històric.

2-L'aixovar domèstic.

3-Els drets de la propietat industrial i intel·lectual.

4-Els béns i drets de les persones físiques que siguin necessaris pel desenvolupament de la seva activitat professional o empresarial. Necessari que aquesta persona física exerceixi de manera habitual i directa aquesta activitat i que aquesta activitat sigui la font ppal dels seus ingressos.

Quan es tracta d'empreses, quan l'empresa té forma societària i està el seu patrimoni està representat per accions.

5-La vivenda habitual del contribuent, amb un límit: (És una exempció parcial). El mínim exempt són 150.253,03 euros. Mirar llei o manual

6.ÀMBIT ESPACIAL.CRITERIS DE SUBJECCIÓ:

S'aplica al territori espanyol sencer. País Basc i Navarra poden aprovar les seves lleis. A la restas de CCAA és un impost cedit. Aquestes tenen competència normatives en matèria de mínim exempt, tb poden establir la tarifa, bonificacions i deduccions.

La llei distingeix entre dues formes d'exempció:

-Persones que tributen per obligació personal. (1)

-Persones que tributen per obligació real (2)

(1) Queden subjectes **per obligació personal** les persones físiques residents a Espanya. Què vol dir això? Que queden subjectes a aquest impost per la totalitat del seu patrimoni.

(2)Els que no són residents en territori espanyol.Tributaran a Espanya únicament pels elements situats a territori espanyol.Quedeb subjectes,per tant,**per obligació real**.

Com es determina la residència? Els mateixos criteris que a l'IRPF.

Les persones jòdques no queden subjectes a l'impost.

Els no residents han de nomenar un representant resident a Espanya: El dipositari dels seus béns es converteix en responsable solidari dels deutes derivats de l'IP únicament en la part o quota d'aquells béns que ell gestiona.

BASE IMPOSABLE:

En el supòsit de tributació per obligació personal, està constituïda pel valor del patrimoni net.

Com es valoren aquests béns? Aplicant les normes que veurem per determinar l'actiu i després restant el passiu (obligacions personals, etc. –hem vist abans què era el passiu)

A efectes de determinar les càrregues, cal tenir en compte que aquestes s'identifiquen amb els drets reals de gaudi no de garantia.

Les càrregues i deutes únicament es deduiran en la mesura en què siguin provables. En cap cas es podran deduir càrregues que afecten a béns que estan exempts.

Tributació per obligació real: únicament integren la base imposable els béns situats a Espanya i només es restaran les càrregues que afectin a aquests béns els deutes derivats.

La llei estableix unes regles de valoració dels diferents elements patrimonials. En cas que no hi hagi regla específica, es valorarà aquest element pel valor normal de mercat a la data de meritament.

A) Béns immobles de naturalesa rústica o urbana es computaran pel més elevat d'aquests 3 valors:

–valor catastral

–valor comprovat per l'Administració a efectes d'altres impostos.

–valor del preu d'adquisició

Sobre el valor que escollim, restarem el valor de les càrregues que pesin sobre els béns. (El passiu) Ojo! Càrregues de drets reals, no de garantia!!!

B) Dipòsits de Comptes Corrents d'Estalvi:

Es computarà el saldo a data del meritament o si aquest és superior, pel **saldo mitjà de l'últim trimestre**.

BASE LIQUIDABLE

El legislador fixa el llistó per determinar qui ha de satisfer l'Impost.

La Base imposable es reduirà en concepte de mínim exempt en l'import que hagi fixat la respectiva CA. Si aquesta no l'ha fixat, s'aplicarà el **mínim exempt que estableix la llei: 180.000 euros**.

Per tant, tributarà qui tingui un patrimoni net superior a aquesta quantitat.

Els subjectes no residents no gaudeixen d'aquest mínim exempt, tributen des del primer euro.

MERITAMENT

Es produeix a 31 de desembre. No hi ha un període impositiu. NO es tenen en compte les variacions en el patrimoni, només es té en compte la situació final a 31 de desembre (ja ho vam veure)

La llei atribueix a les CCAA competències normatives per a establir els seus tipus de gravament, en defecte, s'aplica la llei estatal.

11.QUOTA

Les CCAA poden aprovar els seus tipus de gravamen i si no, amb caràcter subsidiari s'estableixen els gravàmens que preveu la llei estatal.

Té un caràcter complementari, vol gravar rendes reals.

Art.31 Llei estatal, estableix un límit a la quota íntegra d'aquest impost. Quota íntegra (tipus de gravamen sobre la base imposable), s'ha de sumar a la quota que correspongui a la part general de la base imposable...(mirar manual)

12.GESTIÓ

És un impost parcialment cedit i per tant les competències de gestió són tb exercides per les CCAA.

Estan obligats a presentar declaració aquells que tinguin béns amb un valor brut superior a 100 milions de pessetes.

Estan obligats a presentar declaració d'aquest impost aquells q tinguin una base imposable superior al mínim exempt (obvi).

Es pot satisfer la quota tributària en béns del patrimoni històric.

TEMA 11

L'IMPOST SOBRE SUCCESSIONS I DONACIONS

1.INTRODUCCIÓ. FONTS

Llei 29/1981 de 18 de desembre

Reglament 1629/1971 8 de novembre

2.NATURALESA

Grava l'adquisició gratuïta d'elements patrimonials. És a dir, grava l'increment de patrimoni obtingut per una persona a títol lucratiu.

SISTEMA HÍBRID: Si aquests elements patrimonials els obté una persona física, passa a tributar per l'impost sobre successions i donacions. Si en canvi els percep una persona jdca., passa a formar part de la renda gravada per l'IS.

Per tant, grava els elements patrimonials obtinguts de forma gratuïta per persona física.

<PERSONA FÍSICA>

Pq es crea com a impost independent de l'IRPF? Per poder tenir en compte de forma més precisa quines són les circumstàncies personals i familiars de la persona que rep aquesta adquisició gratuïta.

RELACIÓ AMB L'IRPF:

Els increments de patrimoni gravats per l'Impost sobre successions i donacions no queden subjectes a l'IRPF.

RELACIÓ AMB L'IS:

No grava les adquisicions obtingudes per persona jdca. per aquestes queden subjectes a l'IS.

RELACIÓ AMB L'IMPOST SOBRE EL PATRIMONI:

L'ISD únicament s'aplica quan la persona rep béns per herència o donació.

RELACIÓ AMB L'ITPAJD

El fet determinant per ser gravat per un o altre, és si la transmissió és lucrativa o onerosa. Si lucrativa, Impost sobre Successions i donacions.

És directe.

És personal.

És subjectiu (mentres q l'Impost sobre el patrimoni és objectiu)

És instantani (per tant, no periòdic). Quan merita? Quan s'adquireixen els béns.

És progressiu.

És cedit a les CCAA.

3.ÀMBIT ESPACIAL. CRITERIS DE SUBJECCIÓ

S'aplica a tot el territori espanyol.

Distinció entre subjectes passius per obligació personal i subjectes passius per obligació real. Personal: Quan és resident en territori espanyol. Llavors queda subjecte a l'impost per la totalitat dels béns, amb independència d'on es trobin.

Real: Els que no són residents. Queden gravats dels seus béns aquells que estiguin al territori espanyol.

4.FET IMPOSABLE

1-La transmissió de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altre títol successori.

2-L'adquisició de béns i drets per donació o qualsevol altre negoci jdc. gratuït entre vius.

3-La percepció de quantitats de diners per beneficiaris de contractes d'assegurança sobre la vida quan el contractant sigui una persona diferent del beneficiari. Això tributarà o bé com una donació o bé com a adquisició per causa de mort.

No queden subjectes a aquest impost les quantitats de diners derivades de sistemes públics o mutualitats de previsió social.

Una peculiaritat d'aquest impost és que a la seva regulació la llei estableix diverses pressumpcions de realització del fet imposable. Això es fa per evitar el frau. Són dues pressumpcions q admeten prova en contrari:

1-Quan dels registres fiscals es posi de manifest la disminució del patrimoni d'una persona física i simultàniament o dins del termini de prescripció es produeix un increment en el patrimoni del cònjuge d'aquesta persona o bé dels seus descendents, hereus o legataris, es presumeix que ha tingut lloc una transmissió gravada per l'impost.

Aquesta pressumpció es desvirtua acreditant q s'ha pagat l'import corresponent a la transmissió q s'hagi fet.

2-Quan es posen els béns a nom dels fills.

Es dóna quan un ascendent realitza una adquisició onerosa en nom i representació d'un descendent menor d'edat. Això es desvirtua acreditant q aquest descendent menor d'edat disposa de mitjans econòmics suficients per realitzar aquesta adquisició onerosa i que lògicament aquesta adquisició onerosa s'ha realitzat.

5.SUBJECTES PASSIUS:

Els hereus, els llegataris, els donataris i els beneficiaris d'aquests contractes.

Responsabilitat subsidiària (ar.8),afecten a les entitats bancàries q hagin donat diners al donatari.

Tb són responsables subsidiaris els funcionaris públics q autoritzin un canvi de subjecte passiu en qualsevol tribut. (MANUAL)

6.BASE IMPOSABLE

Constituïda pel valor net de l'increment patrimonial derivat de la transmissió gravada per l'impost.

ADQUISICIONS MORTIS CAUSA:

Base imposable=valor net de l'adquisició individual q realitza l'hereu o el legatari.

Cada hereu tributa en funció del valor de la seva quota de participació dins de l'herència. No es q es divideixi la herència del causant i després es divideixi entre tots els hereus i legataris.

Primer s'ha de determinar el cabal hereditari brut. Quins elements patrimonials en formen part? Tots aquells béns i drets de contingut patrimonial q es troben afectats per la successió. **A més s'han d'afegir aquells béns q el causant ha trasmès amb anterioritat al moment de la mort i q per aplicació d'unes pressumpcions legals s'integren dins el cabal hereditari.** Pq? Pq la gent quan prevegi la seva mort no faci trampes donant els seus béns pero no haver de pagar l'ISD.

Tb forma part del cabal hereditari brut aquells béns i drets q durant els 3 anys anteriors a la mort del causant van ser adquirits a títol onerós en usdefruit pel causant i en nua propietat per l'hereu, legatari...

Aquesta pressumpció queda desvirtuada acreditant q l'hereu q va adquirir la nua propietat la va adquirir a títol onerós.

Tb hi formen part l'aixovar, q es quantifica en el 3% del cabal relict.

Aquests béns i drets es computen a efectes de l'impost pel seu valor real.

Aquesta massa bruta podriem dir q constitueix l'actiu de l'herència.

Quines partides tindrien el signe negatiu, és a dir, serien el passiu?

a) Totes aquelles càrregues i gravàmens q recaiguin sobre els béns q es transmeten i q disminueixen realment el seu valor.

b) Tots aquells deutes contrets pel causant abans de la seva mort. Ex: Deutes tributaris que pugui tenir el causant.

c) Les despeses vinculades amb el fet de la successió que tingui que fer l'HEREU. **Exemple: les de sepeli** (seran deduïbles).

El tercer pas és determinar la massa hereditaria neta, restant el passiu de l'actiu.

Aquesta massa hereditària neta no constitueix encara la base imposable de l'impost.

Hem de determinar les participacions hereditàries.

La base imposable de l'impost no és el valor net dels béns que se li atribueixen com a conseqüència de les operacions de partició de l'herència, sinó que la base imposable ve determinada pel valor net de la seva quota ideal de participació (de la quota ideal de participació de l'hereu). Ojo, això és molt important.

Veure Manual

BASE IMPOSABLE A LES DONACIONS:

Hem de partir del valor net dels béns i drets que s'adquireixen. Es determina de la següent manera:

a) Del valor real es dedueixen les càrregues i gravàmens com a les successions mortis causa.

b) Es dedueixen els deutes del causant, únicament els deutes q estiguin garantits amb drets reals que recaiguin sobre els béns transmesos i sempre i quan el donatari assumeixi el compromís de pagar els deutes.

RÈGIM D'ESTIMACIÓ DE LA BASE:

Estimació directa amb caràcter general.

Subsidiàriament, indirecta.

La llei estableix que no s'imposaran sancions quan s'augmenti el valor com a conseqüència d'una comparació de valors sempre i quan els subjectes passius hagin declarat aplicant els valors que estableix la llei de l'impost sobre el patrimoni.

8.BASE LIQUIDABLE

Resulta d'aplicar sobre la base imposable les reduccions que estableix la llei. A més de les reduccions estatals

que estableix la llei estatal, les CCAA poden minorar aquestes reduccions estatals. A més, les CCAA poden establir les seves pròpies reduccions.

REDUCCIONS DE LA LLEI ESTATAL (art.20):

A) REDUCCIÓ EN FUNCIO DEL GRAU DE PARENTESC ENTRE CAUSANT I ADQUIRENT I L'EDAT DE L'ADQUIRENT.

1-Descendents i adoptats fins als 21 anys...

2-Adquisicions dels collaterals de primer i segon grau

etc.

B) REDUCCIÓ QUE TÉ EN COMPTE LA CONDICIÓN MINUSVÁLIDA DE L'ADQUIRENT I VARIA EN FUNCIO DEL GRAU DE MINUSVALIA

C) REDUCCIÓ DEL 95% QUAN ENTRE ELS BÉNS DE L'HERÈNCIA FIGURI UNA EMPRESA FAMILIAR.

D) REDUCCIÓ QUAN ES TRACTI D'ADQUISICIONS MORTIS CAUSA DE LA VIVENDA HABITUAL DEL CAUSANT.

E) REDUCCIÓ PELS BÉNS INTEGRATS AL PATRIMONI HISTÒRIC.

Després s'ha de determinar la quota tributària (íntegra) practicant sobre la base imposable els tipus de gravamen que hagin aprovat les CCAA. Si no han aprovat els tipus de gravamen, els aprovats per l'Estat.

Això dona com a resultat la **quota íntegra**.

Després, a la quota íntegra s'apliquen uns coeficients multiplicadors establerts per la llei. Varien en funció del patrimoni preexistent del subjecte passiu i del grau de parentesc que tingui amb el causant.

Després es podran aplicar les deduccions per doble imposició internacional.

10.MERITAMENT

Té lloc el dia de la mort del causant (a les transmissions mortis causa).

A les transmissions Inter. Vivos té lloc el dia de la transmissió patrimonial.

Lògic.

TEMA 13

L'IVA

Llei 37/1992 de 28 de desembre

RD 1624/1992

És un impost sobre el volum de vendes. Dins d'aquest tipus n'hi ha de varies classes:

–MONOFÀSICS

–PLURIFÀSICS

MONOFÀSICS: L'impost s'exigeix només en una de les fases per les quals atravesa el producte fins arribar al consumidor final.

Exemple: impostos especials–alcohol,tabac...

Aquí s'exigeix només en el moment de la sortida de la fàbrica.

PLURIFÀSICS:

a) Els de caràcter acumulatiu

b) L'IVA

a) Es caracteritzen pq l'impost s'exigeix en cadascuna de les fases per les quals atravesa el producte fins arribar al consumidor final i **prenent com a base imposable tot el valor del producte.**

b) És un impost q es caracteritza pq si bé s'exigeix a cadascuna de les fases, a través d'aquest impost **es grava únicament el valor q s'ha afegit al producte en aquella fase** de producció/distribució.

IVA 16%

Fase de producció Preu IVA Repercutido IVA soportado IVA a ingresar en HP

(es cobra als clients)

1)Venda matèries 20.000 ptes. 3.200 ptes. 0 3.200

primes (20.00x16% de 20.000)

(pagès)

2)Venda productes 50.000 ptes. 8.000 3.200 8.000–3.200=4.800

acabats (aquesta persona ha suportat

l'IVA en comprar–li al pagès la

materia prima)

3) Venda al major 60.000 9.600 8.000 1.600

L'IVA té per finalitat gravar no el benefici de l'empresari, sinó gravar la capacitat econòmica que es manifesta a través del consum.

3.NATURALESA

Distinguir IVA entre Impost sobre transmissions patrimonials i impostos especials. Tots tres són indirectes.

L'impost sobre transmissions patrimonials oneroses s'aplica quan aquesta transmissió té lloc entre particulars (persones que no actúen com a empresaris o professionals) mentre que l'IVA s'aplica en els supòsits en els quals el tràfic patrimonial té lloc entre empresaris. La llei de l'IVA estableix que les operacions subjectes a aquest impost no estaran subjectes a l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses.

La mateixa llei de l'IVA estableix que un conjunt d'operacions immobiliàries subjectes però exemptes de l'IVA queden sotmeses a tributació en concepte de transmissions patrimonials oneroses.

Tb queden subjectes a transmissions patrimonials oneroses les entregues de béns immobles que estiguin inclosos dins de la transmissió del patrimoni empresarial, quan aquesta transmissió no quedi subjecta a l'IVA.

L'IVA és compatible amb l'Impost sobre operacions societàries (entra dins de l'ITPAJD) i amb l'Impost sobre Actes Jurídics documentats.

En relació amb els Impostos especials, són tb compatibles.

4.OBJECTE

Grava la circulació de béns objectes de tràfic empresarial. El que el legislador sotmet a imposició és el consum o el gast de tals béns realitzat. El consum es pren com a índex de la capacitat contributiva del subjecte que el realitza. Però per aconseguir gravar això, el legislador configura com a fet imposable les entregues de béns i les prestacions efectuades per empresaris o professionals, obligant a aquets subjectes a repercutir l'import de la quota tributària sobre el destinatari de les seves operacions, de forma que és l'adquirent o consumidor dels béns qui soporta la càrrega tributària, però no adquireix la condició de subjecte passiu.

A més de la repercusió hi ha un altre mecanisme dins del funcionament de l'impost molt important, que és la **deducció de l'IVA suportat. La llei atribueix al subjecte passiu el dret a deduir de les quotes meritades, com a conseqüència dels fets imposables per ell realitzats, l'import de les quotes de l'IVA que ell ha suportat per les adquisicions realitzades.**

5.DELIMITACIÓ DE L'ÀMBIT OBJECTIU D'APLICACIÓ DE L'IMPOST DINS DE LA IMPOSICIÓ INDIRECTA

Relació amb el ITP.

L'ITP grava el tràfic entre particulars, mentre que l'IVA grava el tràfic en el que intervenen empresaris i professionals. Per tant, les operacions subjectes a l'IVA no estaran sotmeses al concepte de transmissions patrimonials oneroses de l'ITP.

Excepcions: Hi ha determinades operacions subjectes a l'IVA però exemptes, que se sotmetran a tributació en concepte de transmissions patrimonials oneroses. Quines són? **L'entrega de béns immobles**, l'arrendament, la constitució o transmissió de drets reals, que recaiguin sobre els mateixos, així com la transmissió de títols-valor que...

A més, quedaran subjectes a l'ITP en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses, **les entregues de béns immobles inclosos en la transmissió de la totalitat d'un patrimoni empresarial**, quan d'acord amb les normes de l'IVA no queden subjectes a aquest impost.

L'IVA és compatible amb els impostos especials i a més és compatible amb les operacions societàries i els actes jurídics documentats.

6.ÀMBIT TERRITORIAL D'APLICACIÓ. CRITERIS DE SUBJECCIÓ

S'exigeix a la península i Illes Balears, no és d'aplicació a Canàries, Ceuta i Melilla.

AL PB i Navarra, s'apliquen segons les lleis forals i aquests tenen la gestió de l'impost.

En la resta de CCAA és cedit.

Se sotmeten al tribut les entregues de béns, les prestacions de serveis, les adquisicions intracomunitàries i importacions realitzades en territori espanyol peninsular i Illes Balears.

7.FET IMPOSABLE

Hi ha tres fets imposables:

1) Entrega de béns i prestacions de serveis realitzats per empresaris o professionals.

2) Adquisicions intracomunitàries de béns.

3) Importacions de béns.

1) Consisteix en les entregues de béns i prestacions de serveis realitzades en el territori ja esmentat per empresaris o professionals **a títol onerós, amb caràcter habitual o ocasional**, en el desenvolupament de la seva activitat professional o empresarial.

Ja hem vist la definició d'activitat empresarial o professional. (aquestes inclouen tb l'exercici de professions liberals o artístiques).

Les societats mercantils tenen la condició d'empresari.

Tb són considerats empresaris: els arrendadors de béns.

Tb els que urbanitzin terrenys o promocionin, construeixin o rehabilitin edificacions destinades, en tot cas, a la seva venda, adjudicació o cessió, encara que sigui ocasionalment.

Delimitació del concepte d'empresari o professional: la llei estableix una presumpció en virtut de la qual es presumeix que una persona realitza una activitat empresarial o professional quan fa publicitat d'aquesta activitat. Això ho diu tb el C. de c.

Tb es presumeix que una persona realitza una activitat professional o empresarial quan es dona d'alta a l'IAE.

Les operacions gravades han de ser realitzades en l'exercici d'aquesta activitat empresarial o professional, per tant, aquelles operacions que realitzi l'empresari o professional al marge d'aquesta activitat, no quedaran subjectes a l'impost.

La llei estableix una sèrie de supòsits en els quals les operacions econòmiques a que es fa referència en aquests supòsits s'entenen realitzades sempre en l'exercici de l'activitat empresarial o professional:

1–Qualsevol operació realitzada per una societat mercantil.

2–Quan l'empresari o professional són persones físiques, haurem de determinar quan per exemple una venda la realitza com a empresari i quan com a particular. Diu la llei que **quan aquesta operació tingui per objecte la transmissió a tercers de la totalitat o una part dels elements que conformen el patrimoni empresarial**, s'entén que aquesta operació es realitza en l'exercici de l'activitat empresarial.

El requisit de la **onerositat no és substancial**. La llei determina en quins casos quan no hi ha onerositat l'operació queda subjecta a l'impost. L'onerositat no és un requisit essencial.

ENTREGA DE BÉNS:

Què s'entén per entrega de béns a efectes d'aquest impost?art. 8

La transmissió del poder de disposició sobre béns corporals. Això és la transmissió de la disponibilitat econòmica sobre el bé. Quin negoci jdc. dona lloc a això? la CV.

La llei fa un llistat de supòsits que tenen la consideració d'entrega de béns a efectes de l'impost.

tenen la consideració de béns corporals a efectes de l'impost el gas,etc.

La llei tb inclou l'autoconsum de béns, q té la característica de ser la transmissió de béns a títol gratuït o bé que no hi ha dues persones diferents.

Exemple: un taxista q fa servir el seu taxi fora d'hora de treball.

Aquesta entrega de béns ha de ser a títol oneros i feta per empresaris o professionals.Ja sabem quina és la definició d'empresaris o professionals. Qui més són empresaris o professionals?

Qui efectui la urbanització de terrenys o la promoció,construcció o rehabilitació d'edificacions destiades, en tots els casos, a la seva venda, adjudicació o cessió per qualsevol títol.

Concepte legal d'entrega de béns:

És la transmissió del poder de disposició sobre béns corporals, inclús si s'efectua mitjançant la cessió de títols representatius d'aquells béns.

Tenen la condició de béns corporals: GAS, FRED,CALOR, ENERGIA ELÈCTRICA I DEMÉS
MODALITATS D'ENERGIA.

Aquest poder de disposició ha de ser equivalent al que ostenti el propietari.

Operacions que han d'entendre's com entrega de béns:

1-Execucions d'obres que tinguin per objecte la construcció o rehabilitació d'una edificació, quan l'empresari que executi l'obra aporti una part dels materials utilitzats, sempre que el cost dels mateixos no excedeixi del 20% de la base imposable.

2-Aportacions no dineràries efectuades pels subjectes passius de l'IVA d'elements del seu patrimoni empresarial o professional a societats o comunitats de béns o qualsevol tipus d'entitat.

3-Transmissions de béns en virtut d'una norma o d'una resolució administrativa o judicial (inclosa l'expropiació forçosa de béns afectes al patrimoni empresarial o professional)

Etc.

PRESTACIONS DE SERVEIS

Tota operació subjecta a l'impost que no tingui la consideració d'entrega de béns, d'importació o d'adquisició

intracomunitària.

Concepte legal de prestació de serveis:

Tot el que no són els demés fets imposables de l'IVA. És a dir, tota operació subjecta a l'impost que no sigui adquisició intracomunitària, entrega de béns o importació.

La llei estableix una llista d'operacions q a efectes de l'impost tenen la consideració de prestació de serveis.

1-Exercici independent d'una professió, art o ofici. La subjecció es produirà quan l'activitat es desenvolupa sense dependència laboral o administrativa.

2-L'arrendament de béns, indústria o negoci, empreses o establiments mercantils, amb o sense opció de compra.

3-Les cessions i concessions de drets d'autor, licències, patents, marques de fàbrica i comercials demés drets de la propietat industrial i intel·lectual.

4-les execucions d'obra que no tinguin la consideració d'entrega de béns. Quines són aquestes? Les execucions d'obres q no tinguin la consideració de construcció o rehabilitació d'edificacions, així com aquestes últimes quan el cost dels materials aportats per l'empresari no excedeixi dels límits assenyalats per la llei a efectes de la seva consideració com a entrega de béns.

5-Els transports.

etc.

ADQUISICIONS INTRACOMUNITÀRIES DE BÉNS (SEGON FET IMPOSABLE DE L'IMPOST): És l'**obtenció del poder de disposició** sobre béns mobles corporals, transportats o expeditos des del territori d'aplicació de l'Impost a un altre país de la UE.

El règim que s'aplica és que queden gravades les adquisicions intracomunitàries quan les dues persones (venedor i comprador) tenen la condició d'empresari o professional a efectes de l'impost.

Aquest règim consisteix en que l'entrega que es realitza, en el país d'origen, aquesta entrega es declara exempta de l'impost i paral·lelament en el país de destinació d'aquestes mercaderies l'operació **queda gravada en concepte d'adquisició intracomunitària**. Haurà de declarar pel tipus d'IVA del país de destí.

Se sotmeten a tributació en l'Estat membre de destí, amb els tipus i condicions d'aquest Estat, els béns entregats.

La creació del mercat interior ha suposat l'abolició de les fronteres fiscals i la supressió dels controls en frontera, el que exigiria regular les operacions intracomunitàries com les realitzades en l'interior de cada Estat membre sense diferenciació.

Què és l'adquisició intracomunitària? L'obtenció del poder de disposició sobre béns mobles corporals expeditos o transportats al territori d'aplicació de l'impost (Península i Balears), amb destí a l'adquirent, des d'un altre Estat membre, pel transmetent, el propi adquirent o un tercer en nom i per compte dels anteriors. Com a conseqüència de l'establiment d'aquest fet imposable, l'adquisició de béns procedents dels diferents Estats membres donarà lloc a una adquisició intracomunitària i no a una importació.

L'operació, com a norma general, ha de tenir caràcter oneros. S'assimila per la Llei a les adquisicions

intracomunitàries de béns onerós, el trasllat de béns entre països membres que no suposen la transmissió dels mateixos, sinò un canvi d'afectació a l'empresa.

A més, el transmetent ha de ser empresari o professional i l'adquirent tb o bé una persona jdca. q no actuï com a tal, per exemple, un ens públic.

3er FET IMPOSABLE: IMPORTACIONS:

Són l'entrada en el territori d'aplicació de l'impost (és a dir, Península i Balears) d'un bé que prové d'un tercer país (és a dir, no membre de la UE) o bé de Ceuta, Melilla o Canàries, qualsevol que sigui la condició de l'importador.

Tb es considera importació l'entrada en el territori d'aplicació de l'impost de béns procedents d'un Estat comunitari quan el bé no sigui originari de dit Estat sinò d'un país tercer i no s'hagin liquidat ni satisfet els drets d'importació.

L'IVA sotmet a tributació les importacions amb independència de la condició de l'importador: dóna igual si l'empresari realitza la importació actuant com a empresari com si actua com a particular. Si la importació la realitza un empresari o professional, la quota d'IVA q pagui en concepte d'importació posteriorment la podrà deduir.

La importació queda gravada per l'impost tant si el bé es destina al consum final com si s'incorpora al procés productiu.

8.NO SUBJECCIÓ

Supòsits:

art.7 Llei impost

Els més representatius:

1-La transmissió del patrimoni empresarial del subjecte passiu en les condicions que senyala la llei: si es tracta d'una transmissió per acte inter vius és necessari que la transmissió afecti a la totalitat del patrimoni empresarial i que es realitzi a favor d'un únic adquirent.

Quan la transmissió es faci per acte mortis causa, dóna igual si afecta a tot el patrimoni o només a una part o si hi ha un o més adquirents.

2-Les entregues gratuïtes de mostres sense valor comercial amb fins publicitaris de promoció així com les prestacions de serveis de demostració gratuïtes.

3-Serveis prestats per persona física en règim de dependència laboral (treballador assalariat) o administrativa (funcionari)

4-Les entregues de diners a títol de contraprestació o pagament, òbviament pq el fet imposable és l'entrega de béns o la prestació de serveis però no la contraprestació satisfeta per aquestes operacions.

5-Operacions d'autoconsum quan no s'hagués atribuït al subjecte passiu el dret a efectuar la deducció total o parcial de l'impost suportat al realitzar l'adquisició o importació dels béns o dels seus elements components q siguin objecte d'aquestes operacions.

6-Les operacions realitzades directament pels ens públics sense contraprestació o mitjançant contraprestació de naturalesa tributària. En canvi, **si** que quedaran subjectes quan actuïn **per mig d'empresa pública,privada,mixta o empreses mercantils**.

Sempre,sempre quedaran subjectes a l'impost:

- distribució aigua
- distribució calor
- distribució fred
- distribució engergia elèctrica
- transports de béns i persones

9.EXEMPCIONS

Les exempcions a l'IVA afecten a les operacions gravades pel subjecte passiu, és a dir, afecten a les entregues de béns i a les prestacions de serveis per ell realitzades, però això no significa que el subjecte passiu queda exempt de suportar la repercussió efectuada per l'adquisició de béns i serveis destinats a la seva activitat.

Per això, les exempcions a l'IVA es caracteritzen pq el subjecte passiu no pot repercutir la quota de l'impost (clar,pq la seva operació queda exempta d'IVA) però ve obligat, amb caràcter general, a suportar l'IVA repercutit pels seus proveïdors sense possibilitat de deduir-lo. No obstant: expropiació i entregues de béns que donen lloc a adquisicions intracomunitàries gravades en el país de destí, es permet al subjecte passiu deduir l'IVA suportat. (exempcions plenes)

Exempcions limitades: el subjecte passiu no pot deduir l'IVA suportat en les seves adquisicions.