

IRPF: Rendiments d'Activitats Econòmiques



Benjamín Sevilla Bernabéu
Dret Financer i Tributari
Universitat de València

ÍNDEX

I. CONCEPTE DE RAE

II. DELIMITACIÓ DELS RAE

- Introducció
- Distinció entre rendiments d'activitats empresarials i professionals
- Distinció entre rendiments d'activitats mercantils i no mercantils

III. REGLES GENERALS DEL CÀLCUL DEL RENDIMENT NET

IV. ELEMENTS PATRIMONIALS AFECTES

- Criteris d'afectació de béns i drets
- Traspàs d'elements patrimonials del patrimoni personal al patrimoni empresarial
- Traspàs d'elements patrimonials del patrimoni empresarial al patrimoni personal
- Transmissions d'elements patrimonials afectats

IV. MÈTODE I MODALITATS DE DETERMINACIÓ

- Mètode d'estimació directa: normal i simplificada
- Mètode d'estimació objectiva

I. CONCEPTE DE RAE

Art. 27 LIRPF. Concurrència de les següents notes:

A. Existència d'una organització autònoma de mitjans de producció o de recursos humans.

B. Finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis.

Tenen la consideració de rendiments d'activitats econòmiques els que procedisquen de l'exercici de:

- Activitats extractives.
- Activitats de comerç.
- Activitats de prestació de serveis.
- Activitats d'artesanía.
- Activitats agrícoles, ramaderes i forestals.
- Activitats de fabricació.
- Activitats pesqueres.
- Activitats de construcció.
- Activitats mineres.
- Professions liberals, artístiques o esportives.

Socis de societats dedicades a la prestació de serveis professionals

Seran RAE els rendiments obtinguts pel contribuent que complisquen els següents requisits:

- Que procedisquen d'una entitat en el capital de la qual participe, això és, en la qual el contribuent tinga la condició de soci.
- Que deriven de la realització d'activitats professionals.
- Que aquestes activitats professionals estiguen incloses en la Secció Segona de les Tarifes de l'Impost sobre Activitats Econòmiques, aprovades pel Reial Decret Legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre.
- Que el contribuent estiga inclòs, a aquest efecte, en el règim especial de la Seguretat Social dels treballadors per compte propi o autònoms, o en una mutualitat de previsió social que actue com a alternativa.

CAS PRÀCTIC 1

Xavier és soci d'una societat de responsabilitat limitada. A més de la participació en els beneficis que percep com a soci, l'entitat li abona una retribució periòdica per la seua condició d'administrador únic i paga a la Seguretat Social les seues quotes corresponents al Règim Especial de Treballadors Autònoms.

Qüestió: Qualificar a l'efecte de l'IRPF els pagaments realitzats per la societat.

CAS PRÀCTIC 2

Ricardo està col·legiat en l'ICAS des de l'any 1992. És un dels socis de ZURBARÁN ABOGADOS S.L.P., i consegüentment presta els seus serveis a aquest despatx d'advocats. Durant l'exercici 2022 va percebre un total de 250.000 €. A més, el despatx va facturar durant el mateix exercici un resultat de 5,5 milions d'euros; dels quals, després del repartiment pertinent, se li van assignar 70.000 €.

Arrendament de béns immobles

S'entendrà que l'arrendament d'immobles es realitza com a activitat econòmica únicament quan, per a la seua ordenació, es faça servir almenys una persona treballadora amb contracte laboral i a jornada completa.



CAS PRÀCTIC

Pilar García Fuster és propietària de diversos habitatges i locals de negocis que té llogats. Té obert, per a això, un petit despatx en el qual té contractats la seua cosina Loli i Daniel, un amic d'aquesta; tots dos tenen un contracte a mitja jornada.

Així mateix, Pilar s'encarrega de l'administració d'algunes finques.

II. DELIMITACIÓ DELS RAE

Introducció

Clau	Tipus d'activitat
1	Activitats empresarials de caràcter mercantil
2	Activitats agrícoles i ramaderes
3	Altres activitats empresarials de caràcter no mercantil
4	Activitats professionals de caràcter artístic o esportiu
5	Resta d'activitats professionals

Distinció entre rendiments d'activitats empresarials i professionals

Són rendiments d'activitats professionals els que deriven de l'exercici de les activitats incloses en les Seccions Segona (activitats professionals de caràcter general) i Tercera (activitats professionals de caràcter artístic o esportiu) de les Tarifes de l'Impost sobre Activitats Econòmiques (IAE), aprovades pel Reial Decret Legislatiu 1175/1990. **Són rendiments d'activitats empresarials** els que estiguen inclosos en la Secció Primera.

Són rendiments d'activitats professionals els obtinguts mitjançant l'exercici lliure de la seua professió. Exemples: veterinaris, metges, advocats, notaris...

Són rendiments empresarials els que deriven, entre altres, de les següents activitats: extractives, mineres, de fabricació, confecció, construcció.

Regles particulars

Els professors: art. 95.2 b) 3r Reglament de l'IRPF

Qualificació fiscal dels rendiments obtinguts en el desenvolupament de determinades activitats

Activitat	Situacions	Qualificació
Professors	En acadèmia pròpia	Empresarial
	A domicili, classes particulars	Professional
	En instituts, col·legis, universitats, etc., amb relació laboral o estatutària	Treball
Agents comercials i comissionistes	Acosten o aproximen les parts interessades sense assumir el risc i ventura de les operacions	Professional
	Assumeixen el risc i ventura de les operacions mercantils o operen en nom propi	Empresarial
	Amb relació laboral (de caràcter comú o especial) amb l'empresa que representen sense ordenació per compte propi de mitjans de producció i/o recursos humans	Treball
Advocats	Quantitats percebudes en el torn d'ofici	Professional
	Quantitats percebudes en l'exercici lliure de la seua professió	Professional
	Quantitats percebudes a sou d'una empresa (encara que figuren inscrits en els respectius col·legis professionals)	Treball
Propietat intel·lectual o industrial	Autors que editen les seues pròpies obres	Empresarial
	Autors que no editen les seues pròpies obres i ordenen per compte propi mitjans de producció	Professional
	Autors que no editen les seues obres i no ordenen mitjans de producció	Treball
Conferències, col·loquis, seminaris i similars	Amb caràcter general	Treball
	Si hi ha ordenació per compte propi de mitjans de producció	Professional
Missatgers		Treball
Agents, subagents i corredors d'assegurances i els seus col·laboradors mercantils		Professional
Venedors de cupons de l'ONCE		Treball
Expedidors oficials de la xarxa comercial de l'entitat pública empresarial de Loteries i Apostes de l'Estat (LAE)		Professional
Farmacèutics	Venda de productes farmacèutics	Empresarial
	Anàlisi i elaboració de fórmules magistrals	Professional
Notaris, registradors i agents de duanes		Professional

III. REGLES GENERALS DEL CàLCUL DEL RENDIMENT NET

- El rendiment net de les activitats econòmiques es determinarà segons les normes de l'IS, sense perjudici de les regles especials establides en la LIRPF.
- Per a la determinació del rendiment net de les activitats econòmiques no s'inclouran els guanys o pèrdues patrimonials derivades dels elements patrimonials afectats a aquestes.
- L'afectació d'elements patrimonials o la desafectació no constituirà alteració patrimonial, sempre que els béns o drets continuen formant part del patrimoni del contribuent.
- S'entén que no hi ha hagut afectació si es duguera a terme l'alienació dels béns o drets abans de transcorreguts 3 anys des d'aquesta.

IV. ELEMENTS PATRIMONIALS AFECTATS A UNA ACTIVITAT ECONÒMICA

4.1. Criteris d'afectació de béns i drets a l'exercici d'una activitat econòmica

1.Són béns i drets afectats a una activitat econòmica els necessaris per a l'obtenció dels rendiments empresarials o professionals

- Els béns immobles en els quals es desenvolupa l'activitat.
- Els béns destinats als serveis econòmics i socioculturals del personal al servei de l'activitat.
- Qualsevol altres elements patrimonials necessaris per a l'obtenció dels respectius rendiments.

2.Els elements afectats s'han d'utilitzar només per a les finalitats de l'activitat

No poden considerar-se afectats aquells béns i drets que s'utilitzen simultàniament per a activitats econòmiques i per a necessitats privades, llevat que l'ús per a aquestes últimes siga accessòria i notòriament irrellevant.

Aquesta excepció no és aplicable als automòbils de turisme. No obstant això, hi ha una excepció de l'excepció: ex. taxis, autoescoles...

3. L'ús necessari i exclusiu per a les finalitats de l'activitat d'un bé divisible pot recaure únicament sobre una determinada part (afectació parcial) i no necessàriament sobre la totalitat d'aquest.

4. No s'entenen afectats aquells elements patrimonials que, sent de la titularitat del contribuent, no figuren en la comptabilitat o registres oficials de l'activitat econòmica (llibre registre de béns d'inversió) que estiga obligat a portar el contribuent, excepte prova en contra.

5. En cas de matrimoni, l'afectació d'un element patrimonial està condicionada al fet que la titularitat siga privativa del cònjuge que exerceix l'activitat, o bé, que siga de guanys o comuna a tots dos cònjuges.

Quadre resum: criteris d'afectació a finalitats de l'activitat econòmica

Elements patrimonials	Ús dels elements patrimonials	Regles sobre l'afectació en l'IRPF	Excepcions
Divisibles (exemple, béns immobles)	Parcial Quan part d'elements patrimonials siguen susceptibles d'un aprofitament separat i independent de la resta.	L'afectació s'entendrà limitada a aquella part dels béns que realment s'utilitze en l'activitat de què es tracte.	No hi ha excepcions.
Indivisibles	Alternatiu Aquells elements patrimonials que, per les seues característiques materials, no són susceptibles de destinar-se simultàniament (sinó alternativament) a una activitat privada i a una d'econòmica.	Només se n'admet l'ús per a necessitats privades del contribuent sempre que siga de manera accessòria i notòriament irrellevant (això és, en dies o hores inhàbils durant els quals s'interromp l'exercici de l'activitat econòmica).	Excepció: no s'aplica, excepte certs supòsits, als "automòbils de turisme i els seus remolcs, ciclomotors, motocicletes, aeronaus o embarcacions esportives o d'esbarjo". Art. 22.4 Reglament de l'IRPF

Exemples:

1. Javier, advocat en exercici, utilitza l'ordinador del seu despatx professional per a assumptes particulars en determinats dies festius.
2. Paula, taxista, sol utilitzar el seu vehicle en certs dies de descans per a anar al camp amb la seua família.
3. Adrián, metge oftalmòleg, usa una habitació del seu habitatge exclusivament com a consulta. Aquesta habitació té 20 m² i així consta en la corresponent alta de l'Impost sobre Activitats Econòmiques, i representa el 20% de la superfície total de l'habitatge habitual, ja que aquest té 100m². Adrián rep unes factures de gas, electricitat i internet que sumen la quantitat de 300 euros.

4.2. Traspàs d'elements patrimonials del patrimoni personal al patrimoni empresarial o professional: AFECTACIÓ

Concepte: El patrimoni empresarial o professional està constituït per tots aquells béns o drets integrats en l'àmbit organitzatiu d'una activitat econòmica desenvolupada pel seu titular.

Els principis i regles que regeixen l'afectació:

- La incorporació d'un bé a l'activitat econòmica des del patrimoni personal del contribuent titular de la mateixa **no produeix alteració patrimonial a efectes fiscals mentre el bé continue formant part del seu patrimoni.**
- L'element patrimonial s'incorpora a la comptabilitat del contribuent pel **valor d'adquisició que tinguera en el moment de l'afectació.**
- S'entendrà que **no hi ha hagut afectació si l'element patrimonial s'aliena abans de transcorreguts 3 anys des d'aquesta.**

4.3 Traspàs d'elements patrimonials del patrimoni empresarial o professional al patrimoni personal: DESAFECTACIÓ

Normativa: Arts. 28.3 Llei de l'IRPF i 23 Reglament de l'IRPF

Els principis i regles de la desafectació:

- El traspàs d'actius fixos des de l'àmbit empresarial al personal del contribuent **no produeix alteració patrimonial mentre l'element patrimonial continue formant part del seu patrimoni.**
- La incorporació del bé o dret al patrimoni personal s'efectua pel seu **valor net comptable a la data del traspàs.**
- La desafectació **no precisa transcurs de cap temps perquè s'entenga consumada** des del moment en què es realitza.

4.4 Transmissions d'elements patrimonials afectes

Normativa: Arts. 37.1 n) Llei IRPF i 40.2 i 42 Reglament IRPF

La transmissió d'elements patrimonials afectats pertanyents a l'immobilitzat material o intangible de l'activitat econòmica origina guanys o pèrdues patrimonials que no s'inclouen en el rendiment net de l'activitat.

CAS PRÀCTIC

Joan i Elàdia estan casats en règim de guanys des de 1998. En 2002 van comprar un local de negoci, a fi d'instal·lar-hi una activitat de comerç al detall de peces de vestir que és desenvolupada des de llavors en exclusiva per Elàdia. El cost d'adquisició del local va ser de 145.000 €, més 7.000 € de despeses i tributs. Les amortitzacions fiscals practicades des de llavors ascendeixen a 48.000 €. El gener de 2015, en ocasió del cessament en l'activitat, s'ha transmès el local per un preu de 327.000 €. El romanent d'existències del negoci va estar guardat durant algun temps en un magatzem llogat a aquest efecte, fins que Elàdia decideix oferir les peces entre persones conegudes, a preu de cost.

V. MÈTODE I MODALITATS DE DETERMINACIÓ DEL RENDIMENT NET DE LES ACTIVITATS ECONÒMIQUES

5.1. Mètodes i modalitats de determinació del rendiment net d'activitats econòmiques: estimació directa

ESTIMACIÓ DIRECTA		
Informació	Modalitat normal (EDN)	Modalitat simplificada (EDS)
Àmbit d'aplicació	Empresaris i professionals en els quals concórrega alguna d'aquestes dues circumstàncies: ○ Que l'import net de la xifra de negocis del conjunt de les seues activitats supere 600.000 euros anuals l'any anterior. ○ Que hagen renunciat a l'EDS.	Empresaris i professionals en els quals concórrega alguna d'aquestes dues circumstàncies: ○ Que la seua activitat no siga susceptible d'acollir-se a l'EO. ○ Que hagen renunciat o estiguen exclosos de l'EO. Sempre que, a més, l'import net de la xifra de negocis de totes les seues activitats no supere la quantitat de 600.000 euros anuals l'any anterior i no hagen renunciat a l'EDS.

ESTIMACIÓ DIRECTA

	Modalitat normal (EDN)	Modalitat simplificada (EDS)
Determinació del rendiment net	(+) Ingressos íntegres. (-) Despeses deduïbles. (-) Amortitzacions. (=) Rendiment net. (-) Reducció de rendiments amb període de generació superior a dos anys o obtinguts de forma notòriament irregular quan s'imputen en un sol exercici (30%). Base reducció màxima: 300.000 euros. <u>Règim transitori:</u> aplicació d'aquesta reducció a rendiments que s'hagueren percebut de forma fraccionada amb anterioritat a 1 de gener de 2015. (=) Rendiment net reduït. (-) Reducció per a treballadors autònoms econòmicament dependents amb únic client no vinculat: ○ Reducció general: 2.000 euros. ○ Increment adicional per a contribuents amb rendiment net de l'activitat inferior a 14.450 euros i rendes diferents de les anteriors, excloses les exemptes, inferiors a 6.500 euros. ○ Increment adicional per discapacitat. (-) Reducció per a contribuents amb rendes totals inferiors a 12.000 euros, incloses les de l'activitat (incompatible amb la reducció anterior). (-) Reducció per inici d'activitat. (=) Rendiment net reduït total.	(+) Ingressos íntegres. (-) Despeses deduïbles (-) Amortitzacions taula simplificada. (=) Diferència. (-) Despeses de difícil justificació: 5% s/diferència positiva (Màxim 2.000 euros). (incompatible amb reducció per a treballadors autònoms) (=) Rendiment net. (-) Reducció rendiments amb període de generació superior a dos anys o obtinguts de forma notòriament irregular quan s'imputen en un sol exercici (30%). Base reducció màxima: 300.000 euros. <u>Règim transitori:</u> aplicació d'aquesta reducció a rendiments que s'hagueren percebut de forma fraccionada amb anterioritat a 1 de gener de 2015. (=) Rendiment net reduït. (-) Reducció per a treballadors autònoms econòmicament dependents o amb únic client no vinculat (incompatible amb despeses de difícil justificació). ○ Reducció general: 2.000 euros. ○ Increment adicional per a contribuents amb rendiment net de l'activitat inferior a 14.450 euros i rendes diferents de les anteriors, excloses les exemptes, inferiors a 6.500 euros. ○ Increment adicional per discapacitat. (-) Reducció per a contribuents amb rendes totals inferiors a 12.000 euros, incloses les de l'activitat (incompatible amb la reducció anterior). (-) Reducció per inici d'activitat. (=) Rendiment net reduït total.

ESTIMACIÓ DIRECTA

Modalitat normal (EDN)		Modalitat simplificada (EDS)
Obligacions registrals	<u>Activitats mercantils:</u> - Comptabilitat ajustada al Codi de Comerç. <u>Activitats no mercantils:</u> * En general, llibres registres de: - Vendes i ingressos. - Compres i despeses. - Béns d'inversió. * Activitats professionals: A més dels anteriors, - Llibre registre de provisions de fons i bestretes.	<u>En general:</u> Llibres registres de: - Vendes i ingressos. - Compres i despeses. - Béns d'inversió. <u>Activitats professionals:</u> A més dels anteriors, - Llibre registre de provisions de fons i bestretes.

5.2 Mètodes i modalitats de determinació del rendiment net d'activitats econòmiques: estimació objectiva

ESTIMACIÓ OBJECTIVA	
Àmbit d'aplicació	Empresaris i professionals en els quals concórreguen: • Que la seua activitat estiga entre les relacionades en l'Ordre HFP/1335/2021, d'1 de desembre, i no excloses de la seua aplicació. • Que el volum de rendiments íntegres l'any immediat anterior no supere qualsevol dels següents imports: ○ 250.000 euros per al conjunt de les activitats, excepte les agrícoles, ramaderes i forestals. ○ 125.000 euros quan corresponga a operacions per les quals estiguen obligats a expedir factura en ser el destinatari un empresari o professional que actue com a tal. ○ 250.000 euros per al conjunt d'activitats agrícoles, ramaderes i forestals. • Que el volum de compres en béns i serveis en l'exercici anterior, excloses les adquisicions d'immobilitzat, no supere la quantitat de 250.000 euros anuals (IVA exclòs). • Que l'activitat no es desenvolupe fora de l'àmbit d'aplicació de l'IRPF. • Que no hagen renunciat o estiguen exclosos del règim simplificat de l'IVA i del règim especial simplificat de l'Impost General Indirecte Canari (IGIC). Que no hagen renunciat al règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca de l'IVA, ni al règim especial de l'agricultura i ramaderia de l'IGIC. • Que cap activitat exercida pel contribuent es trobe en estimació directa en qualsevol de les seues modalitats.

CAS PRÀCTIC (EDS)

La senyora Purificación Jiménez és titular d'una activitat de fabricació i venda de mobles de fusta, i determina el seu rendiment en 2015 d'acord amb el mètode d'estimació directa simplificada. Durant l'exercici ha comptabilitzat un total de 337.522 € d'ingressos, així com unes despeses per import de 223.972 €.

Determine el rendiment net de l'activitat econòmica tenint en compte exclusivament les dades indicades.

CAS PRÀCTIC (Estimació objectiva)

El senyor Rueda és titular des de 2010 de la seua pròpia gelateria, l'activitat de la qual està classificada en l'epígraf 676 IAE. Atès que el senyor Rueda treballa per compte d'altri 8h diàries per a una altra empresa, la seua dedicació al negoci propi queda fixada per a 2018 en el mínim de 0,25 unitats del mòdul “personal no assalariat”. Durant el citat any, el negoci l'atén un dependent contractat a jornada completa que presta 1.800 hores de treball anuals, xifra que es correspon amb el nombre d'hores anuals en jornada completa prevista en el conveni col·lectiu aplicable. L'activitat té la seua seu fixa en un local de 80 m², on hi ha instal·lades 4 taules de 2 cadires cadascuna. La potència elèctrica contractada és de 6 Kw. Els mòduls aplicables a l'activitat del senyor Rueda són els següents:

Mòdul	Definició	Unitat	Rend. Anual per unitat
1	Personal assalariat	Persona	2.418,67
2	Personal no assalariat	Persona	20.016,97
3	Potència elèctrica	Kw contractats	541,68
4	Taules	Taula	220,45

Indique el rendiment net previ del senyor Rueda aplicant aquests mòduls