

TEMA 1

IMPOST SOBRE EL PATRIMONI

ÍNDEX

1. Introducció

- a) La crionització de l'impost sobre el patrimoni i el seu despertar recent.
- b) Origen i evolució històrica.
- c) La justificació de la supressió de l'IP.
- d) La reinstauració de l'impost sobre el patrimoni.

2. Fonts normatives

3. Naturalesa

4. Objecte

5. Àmbit d'aplicació

6. Fet imposable

- a) Aspecte objectiu.
- b) Aspecte subjectiu.
- c) Aspecte temporal.

7. Exempcions

8. Modalitats de subjecció i subjecte passiu

9. Esquema de liquidació de l'impost sobre el patrimoni

10. Base imposable

- a) Concepte.
- b) Regles de valoració.

11. Base liquidable

12. Deute tributari

- a) Quota íntegra.
- b) Límit de la quota íntegra.
- c) Quota líquida.

13. Gestió de l'impost

1) INTRODUCCIÓ

LA “CRIONITZACIÓ DE L’IMPOST SOBRE EL PATRIMONI I EL SEU “DESPERTAR” RECENT (AMB CARÀCTER TEMPORAL) DESPRÉS DEL REIAL DECRET LLEI 13/2011.

Després de nombrosos anys de vigència de l'impost sobre el patrimoni a Espanya (exactament, des de l'exercici 1978), la Llei 4/2008, de 23 de desembre, va establir una bonificació general del 100% sobre la quota íntegra, a partir de l'exercici 2008 —inclusivament—, aplicable tant als subjectes passius per obligació personal com real, que va deixar sense efecte tant la recaptació com la presentació de la declaració establida en aquest impost.

La Llei 4/2008, per tant, va modificar —en el sentit apuntat— l'article 33 de la llei reguladora de l'impost sobre el patrimoni (Llei 19/1991), però no la va derogar, i la va mantenir.¹ Per això, va continuar resultant d'aplicació pràctica —essencialment— per a completar, a través de remissions legals puntuals, certs aspectes continguts en altres lleis tributàries (per exemple, la de l'IRPF o la de l'ISD).

No obstant això, el 2011, el Govern, apressat per la crisi econòmica (problemes de dèficit), a través del Reial decret llei 13/2011, es va veure obligat a eliminar tant la bonificació del 100% sobre la quota íntegra de l'impost com la no-obligació de presentar la declaració d'aquest (si bé cenyida només a dos anys), fet que va provocar la reactivació de l'impost. No obstant això, la implantació efectiva de l'impost depèn de les comunitats autònomes, les quals tenen importants competències normatives al respecte, en tractar-se d'un Impost cedit.

En aquest RDL, entre altres motius, es va afirmar que la supressió de la bonificació (a banda de les altres modificacions que s'introdueixen en la Llei 19/1991) estava motivada, d'una part, perquè “la necessitat d'assegurar l'estabilitat de la nostra economia i afavorir la recuperació i l'ocupació aconsella l'adopció de noves mesures tributàries que reforcen els ingressos públics. Així, les circumstàncies actuals i els efectes de la crisi econòmica fan necessari el restabliment efectiu de l'impost sobre el patrimoni, de manera que aquells que més tenen contribuïsquen en major grau a l'eixida de la crisi reforçant el compliment dels objectius d'estabilitat pressupostària assumits per Espanya”.

¹La doctrina científica més especialitzada ha apuntat dos motius pels quals s'ha optat per no derogar la Llei 19/1991 i, en el seu lloc, establir una bonificació del 100% en la quota, són els següents: el primer, que si el Govern haguera derogat aquesta llei, hauria donat la possibilitat a les CA de crear el seu propi impost autonòmic; d'aquesta manera, el legislador estatal s'assegura la cobertura legal per a aquest impost i pot “reactivar-lo” quan ho considere convenient; i, en segon lloc, perquè les normes que regulen uns altres impostos es remetent als criteris de valoració dels béns i drets continguts en la Llei 19/1991.

A) ORIGEN I EVOLUCIÓ HISTÒRICA

L'impost sobre el patrimoni es va introduir per primera vegada en el nostre ordenament tributari el 1977. Concretament per la Llei 50/1977, de 14 de novembre, de mesures urgents de reforma fiscal, en el marc de la profunda reforma del sistema tributari iniciada aquell any en plena transició política.

En efecte, la Llei 50/1977 va establir el llavors denominat impost extraordinari sobre el patrimoni de les persones físiques, el qual va nàixer amb el caràcter de:

1. Extraordinari.
2. Excepcional.
3. Transitori.

Molt posteriorment, ja el 1991, es va aprovar la que encara avui és la vigent llei de l'impost sobre el patrimoni (Llei 19/1991, de 6 de juny), la qual va suposar dotar l'impost d'estabilitat dins del sistema tributari espanyol.

Així, l'article 1 de la LIP defineix l'impost sobre el patrimoni com un tribut directe i de naturalesa personal que grava el patrimoni net de les persones físiques.

- ✓ El "patrimoni net" està constituït pels béns i drets menys els deutes i les obligacions.²

Doncs bé, l'establiment i la consolidació d'aquest impost sobre el patrimoni responia, bàsicament, a un doble objectiu:

- 1) Que l'impost sobre el patrimoni contribuïra a l'obtenció d'una millor redistribució de la renda (i, per tant, d'una major justícia tributària), fet que complementaria la redistribució de la renda efectuada a través de l'IRPF.
- 2) Que l'impost sobre el patrimoni servira d'instrument de control de l'impost sobre la renda de les persones físiques (i d'algun altre, com l'impost sobre successions i donacions).

L'impost sobre el patrimoni es configurava (i encara avui es configura) com un tribut amb un escàs pes recaptatori dins del conjunt d'ingressos tributaris (a causa de tipus impositius reduïts i a un elevat mínim exempt).³

² És el legislador, per tant, qui defineix "patrimoni net" i estableix el valor del patrimoni brut i el valor de les càrregues que es deduirà; fet pel qual, de la mateixa manera que la "renda neta", "el patrimoni net" és un concepte legal.

³El RDL 13/2011 mateix augmenta la quantia del límit per a l'exempció per habitatge habitual, així com el mínim exempt. D'aquesta manera, en l'exposició de motius d'aquest RDL es diu: "Per a excloure del gravamen als contribuents amb un patrimoni mitjà s'augmenta significativament el límit per a l'exempció de l'habitatge

L'establiment d'aquest, per tant, s'explica per raons diferents de les estrictament recaptatòries.

1) Així, des del punt de vista de la justícia tributària i de la redistribució de la renda.

- ✓ L'impost sobre el patrimoni es justifica perquè la titularitat d'un patrimoni representa, per ella mateixa, una capacitat econòmica addicional per al titular d'aquesta, en comparació amb la capacitat que manifesten uns altres subjectes que, fins i tot obtenint renda, no disposen d'un patrimoni.
- ✓ Dit en uns altres termes, els titulars d'un patrimoni manifesten una capacitat econòmica superior que aquells que no en tenen, per la qual cosa resulta plenament justificat establir per a aquells un gravamen suplementari sobre la tinença i el gaudi de tal patrimoni (de manera que al final paga més impostos qui més béns i drets posseeix).

2) I, d'una altra banda, l'impost sobre el patrimoni ha sigut utilitzat com a instrument per a controlar la correcta aplicació d'uns altres impostos a través de la informació que proporciona (fonamentalment l'IRPF, però també uns altres, com l'impost sobre successions i donacions).

✓ En efecte, l'impost sobre el patrimoni:

1. Proporciona a l'administració tributària una "foto fixa" sobre quina és la situació del patrimoni del contribuent el 31 de desembre de cada any.
2. I, per tant, permet conèixer l'evolució i el destí de la renda percebuda anualment pel contribuent.

✓ *En aquest sentit, per exemple, en relació amb l'IRPF:*

- 1) L'impost sobre el patrimoni pot posar de manifest l'existència de rendes no declarades a través del coneixement de l'existència dels elements patrimonials generadors de tals rendes no declarades, o en els quals aquestes rendes no declarades s'han materialitzat.
- 2) De la mateixa manera, l'impost sobre el patrimoni facilita el control de la declaració dels guanys patrimonials en l'IRPF. Perquè si aquest guany es

habitual, així com el mínim exempt que s'aplicava en l'impost abans del 2008, sense perjudici de les competències normatives que sobre aquesta matèria ostenten les comunitats autònomes".

deriva d'una transmissió, l'element patrimonial transmés deixa de pertànyer al subjecte passiu, i així apareix reflectit (o, almenys, ho hauria de fer) en la seua declaració de l'impost sobre el patrimoni.

✓ Per tant, l'IP compleix una important funció de control de rendes a efectes de l'IRPF: si el que una persona física "té" (controlable a través de l'IP) és superior al que "guanya" (controlable a través de l'IRPF), aquesta descoordinació pot ser fruit de l'ocultació de rendes obtingudes no declarades en l'IRPF.

✓ *D'un altra banda, respecte de l'impost sobre successions i donacions:*

1) L'impost sobre el patrimoni aporta informació sobre les operacions patrimonials dutes a terme (és a dir, dels béns i drets transmesos i adquirits).

▪ Es pot posar així de manifest una transmissió lucrativa subjecta a l'impost sobre successions i donacions no declarada per l'adquirent.

2) Així mateix, l'impost sobre el patrimoni serveix, en certs casos, per a determinar el valor dels béns adquirits a títol gratuït gravats per l'impost sobre successions i donacions.

✓ Per tant, una de les raons de ser de l'impost sobre el patrimoni és aquesta funció de control, la qual cosa facilita la lluita contra el frau:

▪ L'impost sobre el patrimoni es va convertir així en una espècie de cens de la riquesa dels ciutadans i va permetre el control tributari sobre aquesta, les seues possibles transmissions i les rendes que pot generar.

✓ L'altra raó de ser de l'impost és la d'intentar aconseguir un repartiment més just de la càrrega tributària i una redistribució més equitativa de la renda.

▪ Sense poder oblidar tampoc el seu objectiu d'unificar els valors de béns i drets amb rellevància a efectes

tributaris (és a dir, el seu paper de fixar valors tributaris utilitzables en uns altres impostos).

B) LA JUSTIFICACIÓ DE LA SUPRESSIÓ DE L'IP

S'han esgrimit, bàsicament, 2 raons fonamentals per a avalar l'eliminació de l'impost sobre el patrimoni:

En primer lloc, que l'impost sobre el patrimoni no serveix ja per a aconseguir els objectius que en el seu dia se li van encomanar:

1) *Objectius de justícia tributària i de redistribució de la renda:*

- Així, pel que fa als objectius de justícia tributària i de redistribució de la renda als quals ha de servir l'impost sobre el patrimoni, es considera que a través d'aquest impost no es compleixen plenament, ja que, en la pràctica, l'impost sobre el patrimoni al final recau fonamentalment sobre l'estalvi de les denominades "classes mitjanes" (i la inversió d'aquest en béns immobles, sobretot).
- En efecte, l'impost sobre el patrimoni va ser creat per gravar aquells subjectes que presenten una elevada capacitat econòmica, manifestada per mitjà de la titularitat d'un patrimoni (és a dir, estava pensat perquè pagaren aquest impost els més rics, aquells que més béns i drets tingueren). No obstant això, la pràctica pareix demostrar que això no ocorre del tot així i que els subjectes amb riqueses més elevades al final eludeixen el pagament d'aquest impost a través de la utilització de determinats instruments jurídics o financers:
 - Per exemple, mitjançant societats constituïdes exclusivament per a ser titulars de béns i drets o, el que és el mateix, constituïdes únicament per a desviar el patrimoni de la persona física.
 - Així, la persona física que té un gran patrimoni, constitueix diverses societats a les quals aporta la pràctica totalitat dels seus béns i drets; de manera que aquest patrimoni al final no tributa per l'impost sobre el patrimoni, perquè aquest tribut només grava el patrimoni de les persones físiques, no el de les persones jurídiques.

- D'aquesta manera, l'impost sobre el patrimoni al final produeix, en la pràctica, un efecte bumerang, que grava, en compte de les grans fortunes, les "classes mitjanes", és a dir, aquells subjectes que sí que estan obligats a declarar per tenir un patrimoni lleugerament superior al que assenyala la llei, però que no poden utilitzar, per la seua complexitat, determinats instruments jurídics o financers (constituir una SICAV, per exemple).
- En conclusió, la pràctica semblava que demostrava que l'impost sobre el patrimoni al final penalitzava més les "classes mitjanes" que les "grans fortunes" i l'impost es desviava, per tant, del seu objectiu original de justícia tributària.

2) *Objetius de control i lluita contra el frau fiscal:*

✓ D'una altra banda, també sembla que la funció de control tributari que l'impost exercia ja no resulta tan necessària.

▪ En aquest sentit, l'impost sobre el patrimoni proporciona a l'administració tributària una determinada informació sobre els béns i drets titularitat de les persones físiques, i impedeix l'ocultació de rendes en l'IRPF o en uns altres impostos.

✓ Doncs bé, l'administració tributària pot obtenir, per uns altres mitjans, la informació que l'impost sobre el patrimoni aportava (com, per exemple, mitjançant la pràctica d'actuacions inspectores o de comprovació pels òrgans de gestió), motiu pel qual aquest tampoc no és un motiu suficient que justifique la pervivència de l'impost.

El segon gran motiu que es va esgrimir per avalar la supressió de l'impost sobre el patrimoni és que aquest tribut no existeix ja en la pràctica totalitat d'Europa, a excepció de França (només per a grans fortunes), Luxemburg (se suprimirà el 2016), o Noruega, que mantienien un impost equivalent al d'Espanya.

✓ Per tot això, es va considerar coherent seguir la tendència imperant en la majoria dels estats membres de la UE.

Ara bé, exposades les raons que van justificar l'establiment d'una bonificació del 100% en la quota de l'impost sobre el patrimoni i van eliminar l'obligació de declarar, la pregunta que segueix a continuació és clara: per què,

a pesar d'això, es va mantenir l'impost sobre el patrimoni i no es va eliminar completament, si a la fi ningú hauria de tributar per ell?

Bàsicament, per un doble motiu, un de principal i un altre de caràcter accessori:

En primer lloc —i aquest és el motiu principal—, per evitar que les comunitats autònomes pogueren establir, en els seus respectius territoris, els seus mateixos impostos sobre el patrimoni.

a) En efecte, la Constitució Espanyola, concretament en l'article 133.2, disposa que les CA podran establir tributs d'acord amb la Constitució i les lleis.

b) En aquest mateix sentit es pronuncia l'article 6.1 de la Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes.

- Però l'apartat segon d'aquest precepte afegeix una limitació addicional a aquest poder tributari de les comunitats autònomes i assenyala que els tributs que establisquen les CA no podran recaure sobre fets imposables gravats per l'Estat (de manera que, per exemple, les CA no podran establir un impost que grave l'obtenció de renda per part de les persones físiques, ja que aquest fet imposable ja es troba gravat per un tribut estatal: l'IRPF).

c) D'aquesta manera, si no es deroga formalment l'impost sobre el patrimoni (encara que en la pràctica ningú no haja de tributar per ell), s'impedeix que les CA puguin establir un impost anàleg en els seus respectius àmbits territorials, en aplicació d'allò que disposa l'esmentat article 6.2 de la LOFCA.

- En efecte, si es manté en vigor l'impost sobre el patrimoni, s'aconsegueix que cap comunitat autònoma pugui implantar un impost propi el fet imposable del qual consistisca en la titularitat d'un patrimoni per part de les persones físiques residents en el seu respectiu territori, ja que aquest fet imposable (la titularitat d'un patrimoni per una persona física) continua estant gravat per l'Estat.

d) Si, al contrari, s'haguera optat per suprimir totalment l'impost sobre el patrimoni, en derogar la Llei 19/1991, de 6 de juny, s'hauria obert la porta perquè les CA pogueren crear els seus propis impostos sobre el patrimoni.

- La qual cosa de cap manera no volia el govern central.

I, en segon lloc, perquè les normes reguladores d'uns altres tributs (com l'IRPF o l'impost sobre successions i donacions) es remeten, a l'hora de valorar i quantificar determinats béns i drets, a les regles contingudes en la Llei de l'impost sobre el patrimoni, de manera que resulta de gran utilitat continuar deixant en vigor aquestes normes.

D) LA REINSTITAURACIÓ DE L'IMPOST SOBRE EL PATRIMONI

Com ja s'ha dit anteriorment, el 2011, el Govern, escudat en la competència de l'Art. 149.1.14 de la CE, s'ha vist obligat a derogar (a través del RDL 13/2011), la norma que, al seu torn, derogava l'obligació efectiva de contribuir per l'impost sobre el patrimoni (la ja mencionada Llei 4/2008). En l'exposició de motius de l'esmentat RDL s'afirma que les raons per les quals es restaura l'esmentat impost són de dues classes:

- ✓ D'una banda, la situació econòmica d'Espanya motivada per l'actual crisi econòmica, la qual requereix noves fonts d'ingressos a fi de reduir el dèficit en tots els nivells de l'administració.
- ✓ D'altra banda, el reforç del principi d'equitat, que grava la capacitat contributiva addicional que la possessió d'un gran patrimoni representa.

Així doncs, per aconseguir aquests objectius, i de pas evitar l'anomenat "efecte bumerang" sobre les classes mitjanes, s'eleva la quantia tant del mínim exempt (que passa de 108.128,18 a 700.000 €, sempre que la comunitat autònoma no haguera aprovat una altra quantitat), com de l'exempció per habitatge habitual (que passa de 150.253,03 a 300.000 €), entre unes altres mesures.

Cal assenyalar que amb aquesta reforma l'impost ha perdut la funció "censal" que se li atribuïa com a mitjà per conèixer el patrimoni del contribuent

l'últim dia de l'any (en l'exposició de motius ni s'esmenta), però ha recuperat les característiques d'extraordinarietat, transitorietat i excepcionalitat que havia perdut amb la llei del 1991, ja que en l'EM hi ha contínues referències al fet que l'impost té un "caràcter temporal",⁴ al fet que se'n reforça el "caràcter extraordinari", etc.; característiques que es fa necessari recuperar ja que el Govern va aprovar aquesta reforma a través d'un decret llei.

2) FONTS NORMATIVES

Les normes reguladores de l'impost sobre el patrimoni són:

- 1) La Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni (modificada pel RDL 13/2011).
- 2) El Reial decret 1704/1999, de 5 de novembre, pel qual es desenvolupen reglamentàriament els requisits i les condicions exigides per aplicar determinades exempcions (en concret, les establides a favor dels béns afectes a activitats empresarials i professionals i de les participacions en determinades entitats).

3) NATURALESA

L'article 1 de la llei defineix l'impost sobre el patrimoni com un tribut directe, de naturalesa personal i que grava el patrimoni net de les persones físiques.

Per tant, les característiques de l'impost sobre el patrimoni són les següents:

- 1) És un impost directe, en un sentit tant econòmic com jurídic:
 - a) Des d'un punt de vista econòmic, perquè el patrimoni és, juntament amb la renda, el principal índex o manifestació directa de capacitat econòmica.
 - ✓ Recordem que:
 - a) Són impostos directes els que graven manifestacions directes de capacitat econòmica,

⁴De fet, en l'exposició de motius del RDL s'afirma que "en tot cas, el restabliment de l'impost té caràcter temporal, ja que es contempla exclusivament el 2011 i el 2012, motiu pel qual cal presentar les conseqüents declaracions, respectivament, el 2012 i el 2013, anys en els quals s'ha de continuar amb el desenvolupament de les polítiques públiques i amb l'esforç per a reduir el dèficit en tots els nivells de l'administració". No obstant això, el Projecte de llei de presupostos generals de l'estat per al 2013 preveu la pròrroga d'aquest impost fins a l'1 de gener de 2014.

com l'obtenció de renda o la titularitat d'un patrimoni.

b) Mentre que són impostos indirectes els que graven manifestacions indirectes de capacitat econòmica, com el consum (ja que per a poder consumir has de disposar de renda: la renda és una manifestació directa de capacitat econòmica i el consum, una manifestació indirecta).

b) I l'impost sobre el patrimoni també és directe des d'un punt de vista jurídic, ja que en l'impost sobre el patrimoni no es preveu la repercussió o translació de la càrrega tributària a un tercer.

✓ És a dir, no es permet que l'obligat al pagament de l'impost es rescabale de la quota pagada traslladant el cost de l'impost a una altra persona aliena a la relació juridicotributària, com sí que succeeix, per exemple, en l'IVA, en el qual el tribut l'ingressa l'empresari o professional que entrega el bé o presta el servei, però es repercuteix al client en el preu i aquest últim és qui al final suporta realment l'impost.

✓ Recordem que:

a) Són directes els impostos ingressats directament per aquell a qui es vol fer tributar.

b) I indirectes aquells en què es grava un subjecte a través d'una altra persona, en fer contribuent de l'impost un tercer, però havent donat a aquest la possibilitat que repercuteixi o trasllade legalment l'impost a la persona a qui realment es vol gravar.

2) És un impost personal, ja que la persona (en aquest cas, la persona física) constitueix l'eix sobre el qual pivota tot l'impost sobre el patrimoni.⁵

- ✓ Així, la persona física es configura com el centre de referència del conjunt de béns i drets que formen el patrimoni (i, per tant, també de l'impost).
- ✓ Per tant, en l'impost sobre el patrimoni allò important no són els béns i drets aïlladament

⁵ A més, és un impost individual, ja que no és possible la tributació col·lectiva.

considerats, sinó l'adscripció de tots aquests a una determinada persona: els béns i drets no tenen importància de manera aïllada, sinó que es tracten de manera unitària i es ocompensen amb els deutes i les obligacions que pesen sobre aquells.

❖ Recordem que:

- ✓ Són impostos personals aquells el fet imposable dels quals es descriu fent referència a una persona (com, per exemple, l'IRPF o l'IP).
- ✓ Mentre que són impostos reals aquells en què en la descripció del fet imposable prima la referència a uns concrets béns, drets o activitats (com l'IBI).

3) És un Impost objectiu,⁶ ja que les circumstàncies personals i familiars del contribuent no es tenen en compte per a quantificar la quota tributària.

○ Recordem que:

- Són impostos subjectius aquells en què la quantia del deute es gradua en funció de les circumstàncies del subjecte passiu.
- Mentre que són objectius aquells en què els elements no es tenen en compte a l'hora de quantificar el deute tributari.

4) És un impost periòdic,⁷ en la mesura que es merita cada any.

○ Recordem que:

- Són impostos periòdics aquells el fet imposable dels quals és durador, és a dir, consisteix en una situació o estat que es prolonga en el temps (en aquest cas ser titular d'un patrimoni).

⁶Tot això amb l'excepció que les CA poden establir els criteris que consideren oportuns, ja siguen de caràcter subjectiu o personal (per exemple, la Comunitat Valenciana va establir un criteri subjectiu com era el de tenir en compte, a l'hora de quantificar el deute tributari, les persones amb discapacitat).

⁷És un impost amb un caràcter periòdic particular, ja que en principi si el dia de meritació (31 de desembre) no hi ha patrimoni, no es paga. A més, cal recordar que és un impost individual en què no és possible la tributació en grup.

- Per a gravar aquests estats o situacions indefinides, la llei fracciona el fet imposable en diferents períodes (en aquest cas, 1 any, a cada un dels quals correspon el naixement d'una obligació tributària).
 - Són impostos instantanis aquells el fet imposable dels quals és una acció que s'esgota en el mateix acte de la seua realització.
 - Per tant, el fet imposable consisteix en dur a terme un acte concret, que no es prolonga en el temps.
- 5) És un impost progressiu,⁸ com es deriva de l'existència:
- D'una reducció de la base imposable en concepte de mínim exempt, l'import del qual serà l'aprovat per la comunitat autònoma o, si no n'hi ha, 700.000 €.
 - Per exemple, a la Comunitat Valenciana, el mínim exempt aprovat el 2008 era de 150.000 €, amb caràcter general, i de 250.000 €, quan el subjecte passiu siga una persona amb un grau de discapacitat física o sensorial igual o superior al 65% o de discapacitat psíquica igual o superior al 33%.
 - I d'una tarifa progressiva.

4) OBJECTE

L'article 1 de la llei estableix que l'objecte de l'impost sobre el patrimoni és el patrimoni net de la persona física. S'entén per "patrimoni net":

1. El conjunt de béns i drets de contingut econòmic de què siga titular la persona física.
2. Amb deducció:
 - a) De les càrregues i gravàmens que disminuisquen el seu valor.

⁸ És a dir, a mesura que augmenta la base liquidable més que proporcionalment, augmenta la quantitat que ha de pagar el subjecte passiu.

b) Així com dels deutes i les obligacions personals de què haja de respondre.

Per tant, utilitzant una expressió comptable, l'impost sobre el patrimoni grava la diferència entre l'actiu i el passiu (és a dir, el net patrimonial) de la persona física. En definitiva, el "patrimoni net" està constituït per:

1. els béns i drets
2. menys els deutes i les obligacions.

5) ÀMBIT D'APLICACIÓ

L'article 2 de la Llei estableix que l'impost sobre el patrimoni s'aplica en tot el territori nacional, sense perjudici dels règims tributaris forals de concert i conveni econòmic vigents en els territoris històrics del País Basc i de la Comunitat Foral de Navarra (ja que aquesta Llei no s'aplica ni a Navarra ni al País Basc, amb independència que hi haja en aquests territoris impostos de caràcter semblant).⁹

D'altra banda, l'impost sobre el patrimoni és un tribut cedit a les CA en un triple sentit:

- 1) Se cedeix a les comunitats autònomes la totalitat de la recaptació obtinguda per aquest impost en els seus respectius territoris. Amb aquest fi s'utilitza el punt de connexió de la residència del subjecte passiu.
 - En efecte, l'article 31 de la Llei 22/2009 estableix com a criteri per a determinar a quina comunitat autònoma correspon recaptar l'impost sobre el patrimoni, la residència habitual del subjecte passiu en el territori d'aquesta (residència habitual que es defineix en l'article 28 d'aquesta llei).
 - I a quina comunitat autònoma s'entén que el subjecte passiu té la residència habitual?

⁹ Segons la Llei Foral Navarresa 13/92 de l'IP, correspon a la comunitat foral l'exacció de l'impost d'acord amb allò que preveu l'article 17 del conveni econòmic, segons el qual li correspondrà en els mateixos supòsits en què siga competent per a l'exacció de l'IRPF, per tant, quan els subjectes tinguen la residència habitual a Navarra, amb independència d'on raguen els béns o puguen exercitar-se els drets. En el mateix sentit, es pronuncia l'article 2 de la Norma Foral del País Basc 4/2011, per la qual s'estableix l'IP per al 2011 i el 2012.

- Aquella en què romanga un nombre més elevat de dies del període impositiu (any natural).
 - Es presumeix, excepte prova en contra, que una persona física roman en la comunitat autònoma on raga el seu habitatge habitual.
 - Hi ha a més unes altres normes per a completar aquest punt de connexió i normes antiabús (art. 28 Llei 22/2009).
- 2) Se cedeix capacitat normativa en relació amb:
1. El mínim exempt.
 2. El tipus de gravamen.
 3. Les deduccions i bonificacions (que s'aplicaran després de les estatals).
- ✓ La qual cosa permet que cada CA regule aquests elements i incidisca sobre la quantia del deute tributari i, per tant, sobre el nivell d'ingressos que ha d'obtenir aquest impost.
- 3) S'han cedit competències en matèria de gestió i inspecció de l'impost, algunes d'elles es comparteixen amb l'Estat (vegeu arts. 54 i ss. de la Llei 22/2009).

6) FET IMPOSABLE

L'article 3 de la llei estableix com a fet imposable de l'impost que una persona física siga titular d'un patrimoni net en el moment de la meritació (és a dir, a 31 de desembre).

D'aquest fet imposable poden arrancar-se 3 aspectes essencials:

- 1) L'aspecte objectiu: el concepte de patrimoni.
 - 2) L'aspecte subjectiu: la persona física titular del patrimoni.
 - 3) L'aspecte temporal: la meritació de l'impost.
- A) *Aspecte objectiu del fet imposable: el concepte de patrimoni.*
- La riquesa gravada per l'impost està constituïda pel "patrimoni net" (és a dir, per l'actiu menys el passiu):

1. Formen part de l'actiu del patrimoni els béns i drets del contribuent:

❖ Sempre que siguin susceptibles de valoració econòmica, produïsquen renda o no.

❖ Per tant, s'exclouen els béns i drets no susceptibles de valoració econòmica directa (com per exemple la vida o l'honor, que són drets que no tenen, per si mateixos, un contingut econòmic, ja que no són susceptibles de comerç, encara que en determinats casos la seua pèrdua, dany o deteriorament poguera generar alguna indemnització econòmica, inclosa la seua cessió, per exemple: la imatge).

2. El passiu del patrimoni està representat:

❖ Per les càrregues i els gravàmens que disminueixen el valor dels béns i drets.

❖ I pels deutes i les obligacions personals del subjecte passiu.

❖ La diferència entre l'actiu i el passiu del patrimoni determina el "patrimoni net" sotmés a gravamen.

B) *Aspecte subjectiu del fet imposable: la persona física.*

Quant a l'element subjectiu del fet imposable (és a dir, el subjecte passiu de l'impost) s'han de tenir en compte 2 qüestions:

1) Que l'impost només grava el patrimoni quan aquest siga titularitat d'una persona física.

❖ El patrimoni de les persones jurídiques queden fora de l'àmbit d'aplicació d'aquest impost.¹⁰

2) I que cada persona és gravada amb independència de qualsevol altra persona o entitat.

¹⁰ No obstant això, cal tenir en compte, que sí que hi ha un impost que recau sobre el patrimoni de les persones jurídiques, l'anomenat gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents (GEBI), regulat en l'article 20 del Reial decret 1776/2004. Per tant, sí que hi ha un impost que recau sobre el patrimoni de determinades persones jurídiques encara que no siga l'IP.

❖ Així, l'única fórmula de tributació és la individual.

c) *Aspecte temporal del fet imposable: la meritació.*

L'article 29 de la llei estableix que l'impost sobre el patrimoni es meritara el 31 de desembre de cada any i gravara el patrimoni de que siga titular el subjecte passiu en aquesta data.

Per tant, cal tenir en compte el següent:

1. L'impost sobre el patrimoni és un tribut periòdic de caràcter anual.

2. El patrimoni gravat per l'impost sera aquell del qual siga titular la persona física el 31 de desembre de cada any.

❖ Sense que les vicissituds que patisca el patrimoni durant la resta de dies de l'any tinguen importància, independentment de les normes antiabús que s'estableixen en la llei (per exemple, l'art. 12 de la llei, sobre valoració de saldos en depòsits en comptes bancaris).

3. Conseqüència d'això és que, quan la persona física mor en un dia anterior al 31 de desembre, s'entén no realitzat el fet imposable de l'impost sobre el patrimoni, i, per tant, no ha de declarar-se ni tributar-se per aquest impost.

7) EXEMPCIONS¹¹

L'article 4 de la llei estableix un catàleg d'exempcions objectives als efectes de l'impost sobre el patrimoni (en alguns casos, els requisits desl quals són extensibles a uns altres impostos) aplicables, a determinats béns i drets.

▪ Així, aquestes exempcions consisteixen en el fet que certs béns i drets, que en principi haurien de tributar per formar part del patrimoni del subjecte passiu quedaran lliures de gravamen.

Entre algunes altres, podem destacar les exempcions següents:

¹¹ L'exempció és una tècnica en virtut de la qual s'exonera el subjecte que ha realitzat el fet imposable (la qual cosa genera l'obligació de contribuir) del pagament del deute tributari i de l'obligació formal de declarar, o bé, de vegades, només de la primera obligació. Cal recordar que les CA no poden establir exempcions. D'altra banda, el catàleg d'exempcions ha augmentat des de la dècada del 1990 en virtut dels interessos de determinats grups socials (com les empreses familiars).

1) Els objectes d'art i antiguitats en què concórreguen determinades circumstàncies.

✓ Què s'entén per "objectes d'art" i "antiguitats"?

a) Són objectes d'art pintures, escultures, dibuixos, gravats, litografies i altres anàlegs, sempre que, en tots els casos, es tracte d'obres originals.

b) Són antiguitats els béns mobles que tinguen més de 100 anys d'antiguitat.

2) L'aixovar domèstic, constituït per:

a) Els efectes personals i de la llar.

b) Els utensilis domèstics.

c) La resta de béns mobles d'ús particular.

❖ No integren l'aixovar a aquests efectes (i, per tant, no n'estan exempts) els elements següents:

1) Objectes d'art i antiguitats.

✓ Llevat que se'ls puga aplicar alguna de les exempcions vistes anteriorment.

2) Joies, pells de caràcter sumptuari, vehicles, embarcacions i aeronaus.

3) Els drets de contingut econòmic consolidats pels beneficiaris de plans de pensions:

✓ És a dir, es tracta d'aquells supòsits en què la persona física té subscrit un pla de pensions i hi aporta periòdicament determinades quantitats que capitalitzarà i rescatarà una vegada es produisca la seua jubilació.

❖ Doncs bé, al llarg del període en què es té contractat el pla de pensions, es van "consolidant" drets econòmics, és a dir, es va generant el dret a cobrar determinades quantitats una vegada es jubile (o es produisca una altra circumstància establida en la legislació que permeti el rescat —vegeu el RDL 1/2002, on

s'estableixen les contingències que donen dret a la prestació—).

❖ No obstant això, el subjecte que ha contractat el pla de pensions no pot disposar lliurement d'aquestes quantitats, per la qual cosa la llei les considera exemptes als efectes de l'impost sobre el patrimoni.

4) Els drets derivats:

a) De la propietat intel·lectual (com, per exemple, obres literàries).

b) O industrial (com, per exemple, patents, marques).

❖ Mentre romanguen en el patrimoni de l'autor i, a més, en el cas de la propietat industrial, no estiguen afectes a activitats empresarials.

5) Els béns i drets afectes al desenvolupament de les activitats empresarials o professionals (art. 4.8.Un de la llei).

✓ Sempre que aquestes siguin exercides de manera habitual, personal i directa pel subjecte passiu i constitueixen la seua principal font de renda.

❖ Açò últim es compleix, segons l'article 3.1 del Reial decret 1704/1999, quan el rendiment net de les activitats econòmiques desenvolupades pel subjecte passiu represente, almenys, el 50% de la seua base imposable en l'IRPF.

✓ A més, l'exempció comprendrà no sols els béns privatis de l'empresari o professional, sinó també aquells comuns que es troben igualment afectes al desenvolupament de les activitats econòmiques.

6) La titularitat d'accions i participacions en entitats (societàries o no) (art. 4.8.Dos de la llei):

1. Que desenvolupen efectivament activitats econòmiques. Així, s'exclouen aquelles que es limiten a gestionar un patrimoni mobiliari o immobiliari (les anomenades *holdings*). S'entén que una entitat gestiona un patrimoni immobiliari (i, per tant, no hi hauria exempció) quan durant

més de 90 dies de l'exercici social concórrega qualsevol de les circumstàncies següents:

a) Que més de la meitat del seu actiu estiga constituït per valors. No es computaran els valors que atorguen almenys el 5% dels drets de vot i es posseïsquen amb la finalitat de dirigir i gestionar la participació, sempre que es dispose de la corresponent organització de mitjans materials i personals, i l'entitat participada no siga una *holding*.

b) Que més de la meitat del seu actiu no estiga afecte a una activitat econòmica (l'existència d'activitat econòmica i l'afectació es delimita d'acord amb les normes de l'IRPF).

2. El subjecte passiu (titular de les participacions o accions) haurà de reunir 3 requisits:

1) Exercir efectivament funcions de direcció en la entitat.

2) Percebre per aquestes funcions una remuneració que supose més del 50% de la totalitat dels seus rendiments empresarials, professionals i del treball personal.

3) Posseir, almenys, el 5% del capital d'aquesta entitat (o el 20% quan es computen conjuntament la seua participació i les del seu cònjuge i parents de segon grau).

✓ I quin és l'import de l'exempció? Aquell derivat del càlcul següent: valor de les participacions (segons normes de l'IP) × [(valor dels actius afectes - deutes de l'activitat)/valor del patrimoni net de l'entitat].

7) L'habitatge habitual del contribuent, fins a l'import màxim de 300.000 €; en quedarà subjecte l'excés d'aquesta quantitat.

✓ I què ha d'entendre's per habitatge habitual? La LIP es remet a allò que disposa la llei de l'IRPF, en la qual l'article 68.1.3 estableix que s'entendrà per "habitatge habitual":

a) Aquell en què el contribuent residisca durant un termini continuat de 3 anys.

b) No obstant això, s'entendrà que l'habitatge tindrà aquell caràcter quan, a pesar de no haver transcorregut aquest termini:

√ Es produisca la defunció del contribuent.

√ O concórreguen circumstàncies que necessàriament exigisquen el canvi d'habitatge, com ara la separació matrimonial, el trasllat laboral, l'obtenció d'una primera ocupació o d'una ocupació més avantatjosa o unes altres circumstàncies anàlogues.

✓ Cal tenir en compte que, en cas de matrimoni en règim de guanys, i donat el caràcter individual de l'IP:

√ Cada un dels cònjuges podrà declarar exempt el seu habitatge habitual pel màxim establert (300.000 €).

√ De manera que l'import exempt de l'habitatge en el seu conjunt assolirà els 600.000 €.

❖ Per tant, l'exempció s'aplica en la seua integritat a cada cònjuge propietari de l'habitatge de guanys.

❖ Si el valor de l'habitatge de guanys fóra superior als 600.000 euros, cada cònjuge hauria de declarar per l'impost, si és el cas, la meitat de l'excés sobre aquest import.

8) MODALITATS DE SUBJECCIÓ I SUBJECTE PASSIU

1. Modalitats de subjecció:

L'article 5 de la LIP, en regular el subjecte passiu de l'impost sobre el patrimoni, preveu 2 modalitats diferents de subjecció a aquest:

- 1) Per obligació personal.
- 2) I per obligació real.

A) *Subjecció per obligació personal.*

- Estaran subjectes a l'impost sobre el patrimoni per obligació personal les persones que tinguen la residència habitual a Espanya de conformitat amb els criteris establits en la normativa de l'IRPF (art. 9 de la Llei 35/2006).

B) *Subjecció per obligació real.*

- Estaran subjectes a l'impost sobre el patrimoni per obligació real:

1. Les persones físiques no residents que siguen titulars de béns situats a Espanya o de drets que pogueren exercitar-se o hagueren de complir-se en territori espanyol.

2. Les persones físiques residents que opten en l'IRPF pel "règim especial per a treballadors desplaçats" (art. 93, lletra f, de la llei de l'IRPF).

2. *Subjectes passius*

– Seran subjectes passius les persones físiques que siguen titulars d'un patrimoni net i que hagen de tributar per l'impost en alguna de les dues modalitats anteriors:

- a) Si es troben subjectes a l'IP per obligació personal: hauran de tributar per la totalitat del seu patrimoni net, siga quin siga el lloc en què es troben situats els béns o puguen exercir-se els drets (tributació pel seu patrimoni mundial).

- b) Si es troben subjectes a l'IP per obligació real: només tributaran pels béns situats a Espanya o els drets que puguen exercitar-se o hagueren de complir-se en territori espanyol.¹²

Doncs bé, vistos quins són els subjectes passius de l'impost sobre el patrimoni i les distintes modalitats de subjecció a aquest, cal preguntar-se, a

¹² En aquest sentit, hem de tenir en compte els anomenats convenis per a evitar la doble imposició internacional, en concret el model OCDE de l'any 2010, que diu: "els elements patrimonials d'un resident d'un Estat contractant només podran sotmetre's a tributació en aquest Estat". No obstant això, aquesta norma general té algunes excepcions, així, l'article 22.1 disposa que "el patrimoni constituït per la propietat immobiliària, en el sentit de l'article 6, que tinga un resident d'un Estat contractant i estiga situat en un altre Estat contractant, podrà sotmetre's a tributació en aquest altre Estat".

continuació, quins d'aquests subjectes passius "potencials" estan obligats a declarar:

- L'article 37 de la LIP (redacció donada pel RDL 13/2011) estableix que, tant si es tracta de subjectes passius per obligació personal com per obligació real, estaran obligats a declarar en 2 supòsits:

- 1) Quan en calcular la quota tributària d'acord amb les normes reguladores de l'impost i una vegada aplicades les deduccions i bonificacions, resulte una quota que calga ingressar.

- 2) O quan, si no es dóna aquesta circumstància, el valor dels seus béns o drets, determinat d'acord amb les normes reguladores de l'impost, resulte superior a 2.000.000 €.

3. Atribució de patrimonis

- L'article 7 de la LIP es remet a la legislació civil per atribuir a una determinada persona física la titularitat de béns, drets, deutes i obligacions:

- Titularitat que, si és el cas, s'acreditarà per les proves:
 - a) Aportades pels contribuents.
 - b) O descobertes per l'administració.

- Aquest precepte també es remet expressament a les disposicions reguladores del règim econòmic matrimonial per a determinar la titularitat dels elements patrimonials de cada cònjuge.

- Per tant, en cas de matrimoni:
 - a) Els béns privatis s'atribuiran a qui en siga el titular exclusiu.
 - b) Els béns de guanys s'atribuiran per meitat a cada cònjuge.

9) ESQUEMA DE LIQUIDACIÓ DEL IMPOST SOBRE EL PATRIMONI

+ Valor total de béns i drets no exempts (patrimoni brut)
- Import dels deutes deduïbles

<ul style="list-style-type: none"> = Base imposable (patrimoni net) - Reducció per mínim exempt (l'aprovat per la respectiva CA o, en el seu defecte, l'aprovat per l'Estat)
<ul style="list-style-type: none"> = Base liquidable × Tipus de gravamen segons escala (l'aprovat per la respectiva CA o, en el seu defecte, l'aprovat per l'Estat)
<ul style="list-style-type: none"> = Quota íntegra - Reducció per límit conjunt IRPF - Deducció per Impostos estrangers - Bonificació Ceuta i Melilla - Bonificacions de les CA
<ul style="list-style-type: none"> = Quota líquida que cal ingressar (o 0)

10) BASE IMPOSABLE

a. Concepte

L'article 9 de la LIP estableix que la base imposable està constituïda pel valor del patrimoni net del subjecte passiu.

Aquest "patrimoni net" del subjecte passiu es determina:

a) Quan es tracte de persones físiques residents subjectes a l'impost per obligació personal de contribuir:

❖ Per la diferència entre:

1. El valor de tots els béns i drets de què siga titular el subjecte passiu.

2. I les càrregues i els gravàmens que pesen sobre aquests (per exemple, una hipoteca), i els deutes i les obligacions de què haja de respondre el subjecte passiu.

✓ Tot això valorat d'acord amb les regles contingudes en la llei de l'impost sobre el patrimoni.

b) Quan es tracte de persones físiques no residents subjectes a l'impost per obligació real de contribuir:

❖ Per la diferència entre:

1. El valor dels béns situats a Espanya i els drets exercitables a territori espanyol.

2. I les càrregues i gravàmens que afecten aquests béns i drets, i els deutes per capitals invertits en els esmentats béns (per exemple, un préstec personal comandat per adquirir un cotxe).

b. Regles de valoració.

L'article 10 i següents de la LIP contenen un conjunt de regles de valoració que intenten fixar el valor tant dels béns i drets com dels deutes i les obligacions del contribuent.

1) Valoració de béns i drets

1. *Béns immobles (art. 10 LIP):*

➤ Els béns immobles es computaran pel major valor dels 3 següents:

a) Valor cadastral¹³ de l'any en qüestió.

b) Valor comprovat per l'administració (per exemple, a través d'un procediment de comprovació de valors) i sempre que aquesta comprovació administrativa no siga objecte de recurs, o bé ja siga ferm.

c) Preu o valor d'adquisició.

➤ Quan l'immoble estiga en construcció, s'afegiran al valor del terreny les quantitats que efectivament s'hagueren invertit en la construcció en la data de la meritació.

2. *Béns i drets afectes a les activitats empresarials i professionals (art. 11 LIP).*

➤ Segons l'art. 11 LIP, es computaran pel seu valor comptable (constituït, amb caràcter general, pel preu d'adquisició menys l'amortització acumulada).

¹³ El valor cadastral és un valor per a un bé immoble quantificat per l'administració pública a efectes, principalment, del càlcul de l'IBI, que és un impost municipal, regulat en els articles del 60 al 77 del Reial decret legislatiu 2/2004 pel qual s'aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

➤ No obstant això, els béns immobles afectes a activitats empresarials o professionals es valoraran, en tot cas, segons la regla anterior (el major del valor cadastral, valor comprovat o preu d'adquisició).

3. *Depòsits en comptes corrents (art. 12 LIP).*

➤ Es computaran pel major valor dels 2 següents:

a) El saldo en la data de la meritació (31 de desembre).

b) El saldo mitjà de l'últim trimestre de l'any.

4. *Valors representatius de la cessió a tercers de capitals propis, negociats en mercats organitzats (art. 13 LIP).*

➤ Es tracta dels denominats "valors de renda fixa": obligacions, bons, lletres del tresor, etc.

▶ Aquests valors es computen pel seu valor de negociació mitjana de l'últim trimestre de l'any.

Valors mitjans que publica anualment el Ministeri d'Hisenda.

5. *Valors representatius de la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat, negociats en mercats organitzats (art. 15 LIP).*

➤ Es tracta dels denominats "valors de renda variable": accions i participacions en societats que cotitzen en borsa.

➤ Aquests valors es computen, igualment, pel seu valor de negociació mitjana de l'últim trimestre de l'any.

✓ Els quals també els publica anualment el Ministeri d'Hisenda.

6. *Uns altres valors representatius de la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat (art. 16 LIP).*

➤ Es tracta d'accions i participacions en societats que no cotitzen en borsa.

➤ Aquests valors es computen de la manera següent:

a) Si l'últim balanç aprovat ha sigut auditat, obligatòriament o voluntària, i informat favorablement, el valor que cal computar en la declaració de l'IP és el valor teòric que resulte d'aquell balanç.

b) Si l'esmentat balanç no ha sigut auditat o l'informe de l'auditoria ha sigut desfavorable, la valoració es du a terme pel valor major dels tres següents:

1) El valor nominal (valor que es fixa a l'acció quan s'emet i que indica la part del capital social que representa).

2) El valor teòric resultant de l'últim balanç aprovat (que resulta de dividir el patrimoni net de l'empresa entre el nombre total d'accions).

3) El valor que resulta de capitalitzar al 20% (açò és, dividir per 0,20) la mitjana dels beneficis dels tres exercicis socials tancats amb anterioritat a la data de la meritació de l'impost (es consideren beneficis els dividends distribuïts i les assignacions a reserves).

7. *Joies, pells, vehicles, embarcacions i aereaus (art. 18 LIP).*

➤ Es computaran pel valor de mercat en la data de la meritació de l'impost (és a dir, pel seu valor de mercat a 31 de desembre).

➤ Si es tracta de vehicles usats, el contribuent pot utilitzar, per determinar-ne el valor de mercat, les taules aprovades pel Ministeri d'Hisenda als efectes de l'ITP i de l'ISD.

8. *Objectes d'art i antiguitats (art. 19 LIP).*

➤ Sempre que no estiguen exempts, es computaran pel valor de mercat en la data de la meritació de l'impost (és a dir, pel seu valor de mercat a 31 de desembre).

9. *Drets reals, concessions administratives i opcions contractuals (arts. 20, 21 i 23 LIP).*

▶ Es valoren d'acord amb els criteris previstos en l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

10. *Uns altres béns i drets de contingut econòmic (art. 24 LIP).*

➤ Es valoraran pel seu preu de mercat en la data de la meritació de l'impost (és a dir, pel seu valor de mercat a 31 de desembre).

II) Valoració de deutes

Per a la determinació del patrimoni net, són deduïbles:

1) Les càrregues i gravàmens efectius que pesen sobre els béns.

2) I els deutes de caràcter personal que tinga el contribuent.

▪ Els deutes es valoren:

1) Pel seu nominal en la data de la meritació de l'impost (per tant, no s'hi ha d'incloure els interessos).

2) Sempre que compten amb l'adequada justificació per qualsevol mitjà de prova admés en Dret.

➤ Els deutes i les obligacions en general es descompten globalment del patrimoni brut per a calcular el patrimoni net, sense que hi haja límit en la quantia deduïble.

▪ I, d'una altra banda, el valor de les càrregues i els gravàmens que recauen sobre els béns:

1) Es resten directament del valor d'aquests.

2) Determinen un menor valor del patrimoni brut.

- Les càrregues i els gravàmens només són deduïbles fins a l'import del valor del bé sobre el qual recauen: no en cap una valoració negativa.
- No són deduïbles:
 - 1) Les quantitats avalades:
 - Mentre el deutor principal no haja resultat fallit.
 - 2) Els deutes contrets per a l'adquisició de béns i drets exempts:
 - Quan l'exempció siga parcial, el deute no és deduïble en la part proporcional de l'exempció. Aquest supòsit té una rellevància especial en relació amb l'exempció de l'habitatge (és a dir, sí que serà deduïble la part proporcional del deute que es corresponga amb el valor no exempt).

11) BASE LIQUIDABLE

La base imposable es reduirà en concepte de mínim exempt:

- a) En els subjectes passius per obligació personal de contribuir en l'import que haja sigut aprovat per la comunitat autònoma de la seua residència.
- b) Si la comunitat autònoma no haguera regulat el mínim exempt, la base imposable es reduirà en 700.000 euros.

El mínim exempt també serà aplicable als subjectes passius sotmesos a l'obligació real de contribuir.

– Recordem que:

- a) Base imposable (art. 50 LGT):
 - És la magnitud dinerària o d'una altra naturalesa que resulta del mesurament o valoració del fet imposable.
- b) Base liquidable (art. 54 LGT):

- És la magnitud que resulta de practicar, si és el cas, en la base imposable, les reduccions establides en la llei.

12) DEUTE TRIBUTARI:

a. Quota íntegra (art. 30 LIP.)

- La quota íntegra s'obté per mitjà de l'aplicació a la base liquidable de la tarifa o escala de tipus de l'impost.
- L'escala de tipus aplicable a la base liquidable serà la que approve la CA respectiva i, si no n'hi ha, l'establida en l'article 30 LIP.
 - ✓ Per exemple, com que la Comunitat Valenciana no tenia aprovada una tarifa de l'impost pròpia (a diferència de les Illes Balears, Cantàbria o Catalunya), s'hi aplicava l'estatal:

TARIFA DE L'IMPOST

Base liquidable (fins a euros)	Quota íntegra (euros)	Resta base liquidable (fins a euros)	Tipus aplicable (percentatge)
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	d'ara endavant	2,5

b. Límit de la quota íntegra (art. 31 LIP).

Per als subjectes passius de l'impost sobre el patrimoni per obligació personal, hi ha un límit conjunt de la quota íntegra de l'IP i de les quotes (estatal i autonòmica) de l'IRPF:

- La seua suma no pot superar el 60% de la suma de les bases imposables (general i de l'estalvi) de l'IRPF de l'exercici.
- Quan es produísca un excés de quota sobre el límit:
 - 1) Es reduirà la quota de l'IP fins aconseguir el límit màxim de tributació indicat.
 - 2) Sense que la reducció pugui excedir el 80% de la quota de l'IP.
 - Dit d'una altra manera, s'estableix una quota mínima en l'IP, no reduïble en cap cas, equivalent al 20% de la total.¹⁴

c. Quota líquida

- Sobre la quota íntegra es practiquen, si és el cas, les deduccions i bonificacions previstes en la normativa de l'impost.
 - Resultant la quota líquida o quota que cal ingressar.
- En ser un tribut cedit, les comunitats autònomes poden regular al seu territori bonificacions i deduccions en l'IP que s'aplicarien després de les estatals.

1) Deducció per doble imposició internacional (art. 32 LIP)

- Quan el subjecte passiu estiga tributant en l'impost sobre el patrimoni per obligació personal i en la base imposable s'hagen inclòs béns i dret gravats en l'estranger per un tribut de naturalesa semblant, la quota íntegra de l'impost sobre el patrimoni podrà reduir-se en la menor de les dues quantitats següents:
 - a) L'import estranger efectivament satisfet en relació amb els esmentats béns i drets.

¹⁴ Aquest límit ha sigut defensat per dos motius: 1) Es pretén que l'impost no tinga caràcter confiscatori (prohibit per la Constitució) i per això es paga amb la renda; 2) Se sosté que l'impost sobre el patrimoni únicament es paga a través de la renda generada pel contribuent en un any. Els dos arguments són criticables, perquè si no fóra confiscatori (és a dir, si no haguera generat patrimoni) no es pagaria l'impost i, d'altra banda, encara en el cas que no s'haguera generat renda en un any, la llei de l'impost sobre el patrimoni estableix que es pot pagar a través del patrimoni del subjecte amb uns límits quantitius.

b) El resultat d'aplicar el tipus mitjà efectiu de gravamen (TMEG) a la part de la base liquidable que corresponga als elements patrimonials gravats en l'estranger (és a dir, l'import que correspondria satisfer en l'impost sobre el patrimoni espanyol per raó d'aquest immoble).

➤ El TMEG, que ha d'expressar-se amb dos decimals, es determina per la fórmula següent: $TMEG = (\text{quota íntegra} * 100 / \text{base liquidable})\%$.

2) Bonificacions

1) Ceuta i Melilla (art. 33 LIP).

➤ Per als subjectes passius residents a Ceuta i Melilla s'estableix una bonificació del 75% de la part de la quota que proporcionalment corresponga als béns o drets situats o que hagueren d'exercitar-se a Ceuta i Melilla.

➤ L'anterior bonificació no és d'aplicació als no residents en aquestes ciutats, llevat que es referisca a valors representatius del capital social (accions o participacions, per exemple) d'entitats jurídiques domiciliades en aquestes ciutats o quan es tracte d'establiments permanents situats en aquestes.

2) Altres bonificacions.

➤ Les CA poden establir deduccions i bonificacions de la quota. Les deduccions i bonificacions aprovades per les comunitats autònomes resultaran, en tot cas, compatibles amb les deduccions i bonificacions establides en la normativa estatal reguladora de l'impost i no podran suposar una modificació d'aquestes. Aquestes deduccions i bonificacions autonòmiques s'aplicaran després de les regulades per la normativa de l'estat (art. 47.2 Llei 22/2009).¹⁵

¹⁵ Art. 33.Dos de la Llei de l'IP (modificat pel RDL 13/2011 i vigent fins a l'1 de gener de 2013): "La comunitat autònoma, d'acord amb el que preveu la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i les ciutats amb Estatut d'Autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries, podrà establir deduccions en Aquest impost, que resultaran compatibles amb les establides per l'Estat sense que puguin suposar-ne la modificació, i s'aplicaran després de les estatals".

➤ El 2011 i el 2012, a fi que els seus residents no tributen per l'impost, les CA de les Illes Balears, Madrid i València tenen establida una bonificació general del 100% de la quota resultant.¹⁶

13) GESTIÓ DE L'IMPOST

Segons assenyala l'article 36 LIP, els subjectes passius estan obligats a practicar l'autoliquidació i a ingressar el deute tributari en el lloc, la forma i els terminis que determine el ministre d'Hisenda.

- El contribuent ha de presentar l'autoliquidació¹⁷ corresponent a l'impost sobre el patrimoni, en la manera en què s'indica en l'art. 36.
- Normalment, la declaració de l'IP es presenta conjuntament amb la de l'IRPF, en els mateixos terminis i lloc.

¹⁶ No obstant això, la Comunitat Valenciana ja ha anunciat el restabliment del mateix per a l'exercisi 2013 en coherència amb el Projecte de Llei dels Presupostos Generals de l'Estat de 2013.

¹⁷ Respecte a l'autoliquidació, la redacció del nou Art. 36 és la que segueix: "U. Els subjectes passius estan obligats a presentar declaració, a practicar autoliquidació i, si és el cas, a ingressar el deute tributari en el lloc, forma i terminis que es determinen pel titular del Ministeri d'Economia i Hisenda. Dos. El pagament del deute tributari podrà realitzar-se per mitjà d'entrega de béns integrants del patrimoni històric espanyol que estiguen inscrits en l'Inventari General de Béns Mobles o en el Registre General de Béns d'Interés Cultural, d'acord amb el que disposa l'article 73 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol".

TEMA 2

IMPOST SOBRE SUCESSIONS I DONACIONS

ÍNDEX

1. ASPECTES GENERALS

- A) NORMATIVA APLICABLE
- B) NATURALESIA I OBJECTE
- C) CARACTERÍSTIQUES
- D) ÀMBIT TERRITORIAL

2. FETS IMPOSABLES

- A) TRES MODALITATS DE GRAVAMEN
- B) INCOMPATIBILITATS
- C) PRESSUMPCIONS LEGALS

3. SUBJECTE PASSIU

4. MODALITATS DE SUBJECCIÓ

5. BASE IMPOSABLE

- A) ADQUISICIONS *MORTIS CAUSA*
- B) ADQUISICIONS *INTER VIVOS*
- C) ASSEGURANCES DE VIDA

6. BASE LIQUIDABLE

- A) REDUCCIONS ESTATALS
 - REDUCCIONS *MORTIS CAUSA*
 - REDUCCIONS *INTER VIVOS*
 - REDUCCIONS ASSEGURANCES DE VIDA
- B) REDUCCIONS AUTONÒMIQUES

7. DEUTE TRIBUTARI

8. MERITACIÓ

9. GESTIÓ

- A) CESSIÓ DE LA GESTIÓ A LES CA
- B) DUALITAT DE SISTEMES DE LIQUIDACIÓ DE L'IMPOST
- C) TERMINI DE PRESENTACIÓ DE LA DECLARACIÓ

1. ASPECTES GENERALS

A) NORMATIVA APLICABLE

La normativa reguladora de l'ISD és:

- 1) Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'ISD.
- 2) Reglament de l'ISD (aprovat pel Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre).

B) NATURALESIA i OBJECTE

L'ISD és un impost directe i subjectiu que grava els increments patrimonials obtinguts:

- 1) A títol lucratiu.
- 2) Per persones físiques.

C) CARACTERÍSTIQUES

És un impost:

- 1) Directe.
- 2) Personal.
- 3) Subjectiu.
- 4) Instantani.
- 5) Cedit a les comunitats autònomes. Així, se cedeix a les CA:

—D'una banda, la totalitat del rendiment produït en el territori de la comunitat autònoma mateix.

—De l'altra, competències normatives pel que fa a:

- + Reduccions de la base imposable.
- + Tarifa de l'impost.
- + Quanties i coeficients del patrimoni preexistent.
- + Deduccions i bonificacions de la quota.

Ara bé, per a determinar quina serà la normativa autonòmica aplicable, cal remetre's a l'article 32 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, que és l'encarregada de fixar els anomenats punts de connexió:

—Adquisicions *mortis causa* i assegurances de vida: s'aplicarà la normativa autonòmica d'on tinga la **residència habitual el causant**.

—Adquisicions *inter vivos* a títol gratuït:

+ De béns immobles: s'aplicarà la normativa autonòmica **d'on es trobe el bé immoble situat**.

+ De béns mobles: s'aplicarà la normativa autonòmica d'on tinga la **residència habitual el donatari**.

A més, segons l'article 28 de l'esmentada Llei 22/2009, als efectes de l'ISD es considerarà que les persones físiques són residents en aquella

comunitat autònoma en què romanga un nombre més gran de dies durant un període de 5 anys.

D) ÀMBIT TERRITORIAL

Segons l'article 2 de l'ISD, aquest impost s'exigirà en tot el territori espanyol, sense perjudici del que disposen els règims tributaris forals de concert i conveni econòmic vigents en els territoris històrics del País Basc i la Comunitat Foral de Navarra, respectivament, i del que disposen els tractats o convenis internacionals que hagen passat a formar part de l'ordenament intern.¹

2. FETS IMPOSABLES

A) TRES MODALITATS DE GRAVAMEN

Constitueix el fet imposable de l'ISD:

1) *L'adquisició de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altre títol successori són títols succesoris:*

—La donació *mortis causa*.

—L'herència.

—El llegat.

—Els contractes i pactes successoris.

—Els títols que atribueixen el dret a percebre quantitats que les empreses i entitats entreguen als familiars d'empleats difunts.

—I els títols que atribueixen el dret a la percepció de quantitats assignades als marmessors si excedeixen dels usos i costums o del 10% del valor comprovat del cabal hereditari (pel que excedisquen).

2) *L'adquisició de béns i drets per donació o qualquier altre negoci a títol gratuït que es duga a terme inter vivos. Són negocis inter vivos:*

—La donació.

—La condonació d'un deute amb ànim de liberalitat.

—La renúncia de drets a favor d'una persona determinada.²

¹ En concret, Espanya ha subscrit convenis internacionals per evitar la doble imposició internacional amb Grècia (1919), França i Suècia (1963).

² Cal tenir en compte l'article 28 de l'ISD segons el qual "1. En la repudiació o renúncia pura, simple i gratuïta de l'herència o llegat, els beneficiaris d'aquesta tributaran per

—L'assumpció alliberadora d'un deute d'un altre amb ànim de liberalitat.

3) *La percepció de quantitats per beneficiaris de contractes d'assegurança de vida, si el contractant és una persona diferent del beneficiari.* Distinció:

—Si l'assegurança de vida es fa sobre la vida del contractant mateix i aquest mor,³ la quantia passarà al beneficiari *mortis causa*; a més, si el beneficiari és un hereu, aquesta quantitat s'uneix a l'herència a l'efecte de liquidació.

—Si l'assegurança de vida es du a terme sobre la vida d'un tercer, serà una donació.

B) INCOMPATIBILITATS

1) Amb l'impost sobre societats:

—Les adquisicions *mortis causa* o *inter vivos* gratuïtes efectuades per persones jurídiques: no es troben subjectes a l'ISD, sinó que tributen en l'impost sobre societats.

2) Amb l'IRPF:

—No estarà subjecta a l'IRPF la renda subjecta a l'ISD (vegeu en aquest sentit els articles 3 de l'ISD i 4 del RIRPF). Per tant, no hi ha doble imposició entre l'ISD i l'IRPF, però sí que hi ha un supòsit de doble tributació

l'adquisició de la part repudiada o renunciada i aplicaran sempre el coeficient que corresponga a la quantia del seu patrimoni preexistent. Pel que fa al parentiu amb el causant, es tindrà en compte el del renunciant o el de qui el repudia quan tinga assenyalat un superior a qui correspondria al beneficiari. 2. En altres casos de renúncia a favor d'una persona determinada, s'exigirà l'impost al renunciant, sense perjudici del que haja de liquidar-se, a més, per la cessió o donació de la part renunciada". Per tant, si la renúncia a l'herència és pura i simple, només haurà d'abonar l'impost el beneficiari d'aquesta renúncia; en canvi, si la renúncia es du a terme a favor d'un tercer, hauran d'abonar l'impost tant el renunciant (modalitat successions) com el beneficiari (modalitat donacions).

³ Si el beneficiari de l'assegurança és el contractant mateix i aquest percep aquesta quantitat, haurà de tributar per l'IRPF.

en seu de la donació; així, quan es produïska una donación, hauran de tributar tant el donatari, per l'ISD, com el donant, per l'IRPF.⁴

C) PRESUMPCIONS LEGALS

La definició del fet imposable es completa amb una sèrie de presumpcions legals que tendeixen a evitar que s'eludisca el pagament de l'ISD. Ara bé, es tracta de presumpcions *iuris tantum*, per tant, excepte prova en contra es presumirà l'existència d'una transmissió lucrativa:

1) Quan dels registres públics o de les dades que es troben en poder de l'administració resulten disminucions del patrimoni d'una persona i al mateix temps o amb posterioritat, però sempre dins del termini de prescripció, increments en el patrimoni del seu cònjuge, descendents, hereus o legataris (per exemple, una quantitat de diners que desapareix del compte del pare i passa a la del fill (també es pot fer amb béns) o un pare que adquireix un bé i el posa a nom del seu fill —es tracta d'una donació—).

2) Quan els ascendents, com a representants dels descendents menors d'edat, duguen a terme adquisicions a títol onerós, a menys que es prove la prèvia existència de béns o mitjans suficients del menor per al seu pagament (per exemple, quan es posen els béns adquirits a nom de fills menors, hi ha una adquisició del pare i una donació al fill).

3. SUBJECTE PASSIU

Estan obligats al pagament de l'ISD, a títol de contribuents, quan siguem persones físiques:

- 1) En les adquisicions *mortis causa*: els drethavents.
- 2) En les donacions: els donataris.
- 3) En les assegurances de vida: els beneficiaris.

⁴ Segons l'article 33.5 de l'IRPF, les transmissions lucratives per actes *inter vivos* o liberalitats no generen mai pèrdues patrimonials.

4. MODALITATS DE SUBJECCIÓ

L'ISD diferencia dues modalitats de subjecció a l'impost segons si els subjectes passius són residents al territori espanyol o no:

A) Per obligació personal

Tributaran per obligació personal els contribuents que tinguen la residència habitual a Espanya,⁵ per la totalitat dels seus béns i drets que adquirisquen amb independència del lloc en què es troben i de la residència del causant o donant.

Així, per tant, aquests contribuents tributaran per la seua renda mundial i, en conseqüència, no sols per les herències rebudes de causants espanyols, sinó també per les herències rebudes per part de familiars estrangers.

B) Per obligació real

Tributaran per obligació real els contribuents que no tinguen la residència habitual a Espanya per les adquisicions de béns i drets situats o exercitables a territori espanyol (béns immobles situats a Espanya o béns mobles que habitualment estiguen en aquest país) i per les quantitats rebudes d'assegurances de vida contractades amb entitats asseguradores espanyoles o les assegurances contractades a Espanya amb entitats asseguradores estrangeres que operen a Espanya.

Ara bé, cal tenir en compte que en els supòsits d'obligació real mai no s'emprarà la normativa autonòmica (només l'estatal), encara que el causant tinga la residència al territori espanyol.

5. BASE IMPOSABLE

Constitueix la base imposable de l'ISD:

⁵ És l'article 9 de l'IRPF, el qual estableix els requisits per a considerar un determinat subjecte a resident a Espanya.

1) En les adquisicions *mortis causa*: el valor net de l'adquisició individual de cada drethavent, entès com a tal el valor real dels béns i drets, minorat per les càrregues i els deutes que foren deduïbles.

2) En les donacions: el valor net dels béns i drets adquirits, entès com a tal el valor real dels béns i drets, minorat per les càrregues i deutes que foren deduïbles.

3) En les assegurances de vida: les quantitats percebudes pel beneficiari.

A) ADQUISICIONS MORTIS CAUSA

Per a calcular el valor net de l'adquisició individual⁶ de cada drethavent cal dur a terme les operacions següents:

1) *Fixació del cabal hereditari*, per mitjà de la inclusió de tots els béns (a excepció dels llegats, si n'hi haguera), computats segons el seu valor real.⁷

2) *Addició de l'aixovar domèstic*, és a dir, el conjunt d'efectes o pertinences del causant (utensilis domèstics, béns mobles d'ús particular, efectes personals i de la llar,...).

—Es valorarà en el 3% de l'import del cabal hereditari, llevat que se n'haja declarat un altre de superior o se'n pugui provar un altre de menor.

⁶ Aquest és un limpost individual, pel qual cada un dels drethavents que hi ha en l'herència haurà de fer la seua pròpia declaració.

⁷ Un dels principals problemes a l'hora de determinar la base imposable consisteix a fixar per part dels contribuents el valor real dels béns que la componen, en ser aquest un concepte jurídic indeterminat. Ara bé, per a evitar distorsions, l'article 18 de l'ISD habilita a l'administració per a comprovar el valor real que els contribuents han atorgat als béns i drets transmesos pels mitjans de comprovació establits en l'article 52 LGT. D'aquesta manera, si el valor comprovat posteriorment per l'administració resultara inferior al valor real establert pel contribuent, prevaldrà aquest últim valor; en canvi, si el valor comprovat per l'administració resultara superior al valor real establert pel contribuent, prevaldrà el nou valor comprovat amb la sanció corresponent. No obstant això, l'article 18.4 de l'ISD elimina la sanció en els supòsits en què el contribuent haguera determinat el valor real dels béns per mitjà de les normes establides en la llei de l'impost sobre el patrimoni.

—Quan el difunt estiguera casat, el valor de l'aixovar es minorarà amb el valor dels béns que hagen d'entregar-se a l'altre cònjuge, el valor dels quals es considera que és el 3% del valor cadastral de l'habitatge habitual del matrimoni.

3) *Addició d'uns altres béns.* Amb la finalitat d'evitar maniobres fiscals s'han establert unes presumpcions específiques per les quals es reconduïxen al cabal hereditari béns i drets que s'han alienat en condicions que fan suposar que es tracta de disposicions *mortis causa* encobertes o simulades com a transmissions *inter vivos* (no s'apliquen automàticament ja que es permet al·legar als drethavents). La presumpció de més importància és la següent:

—S'addicionen al cabal hereditari el béns que fins a un any abans de la defunció figuraven a nom del causant, excepte prova que es van transmetre a una persona diferent de l'hereu, legatari, parent fins al tercer grau o cònjuge de qualsevol d'ells.

—En cas contrari, s'uniran al cabal hereditari i afectaran tots els drethavents si no se sap exactament a qui es va donar o només la persona a qui es va transmetre.

—D'aquesta manera es pretén evitar que l'herència es perceba en vida del causant.

—Es desvirtua la pressumpció si el subjecte pot provar que en el cabal hereditari hi ha béns o diners pel valor del que es va transmetre (és a dir, per exemple, el fill prova el pagament de la transmissió).

Exemple: un bé pertanyia al causant un any abans de la defunció i no apareix en la relació de béns de l'herència. Això vol dir que ho ha transmés abans: si ho ha fet a una persona aliena, no s'inclou, però si ho ha fet a l'hereu, s'inclou (llevat que hi haja una quantia igual al bé en l'herència) i afectaria només aquest subjecte.⁸

4) *Deducció de càrregues i gravàmens:*

⁸ Ara bé, tots aquests béns s'addicionen al cabal hereditari, però hauran tributat per TPO, per la qual cosa no s'addicionen quan allò que s'ha pagat per TPO siga superior al que corresponia pagar per ISD. Per tant, com es calcula el que hauria hagut de pagar per ISD? S'aplica al valor comprovat del bé el TMG de l'ISD tret, inclosos aquests béns en l'herència. Així, si la tributació per TPO és menor, s'addicionen al cabal i de la quota de l'ISD es resta allò que s'ha pagat per TPO.

—Només tindran la consideració de càrregues deduïbles aquelles que s'establisquen directament sobre els béns i disminueixen el seu valor.

—Per tant, per a calcular el valor net de la participació, és necessari deduir les càrregues que disminuïsquen el valor dels béns (per exemple, censos, pensions, servituds,...).

—No es resten els drets reals de garantia com les hipoteques o les penyores (sense perjudici que es puguin deduir com a deutes).

5) *Deducció de deutes*. Cal distingir:

a) Successió a títol particular: els llegats no responen dels deutes del causant.

b) Successió a títol universal: els deutes del causant es transmeten als hereus.

Són deutes deduïbles:

—Els contrets pel causant sempre que n'hi haja constància en document públic o privat.

—Els deutes tributaris de la Seguretat Social.

Són deutes no deduïbles:

—Aquells el creditor de les quals siga l'hereu, el cònjuge, els ascendents, descendents o germans d'aquest (és a dir, el parents dels hereus).

6) *Deducció de despeses deduïbles* (tampoc afecta els llegats). Només resulta admissible la deducció de tres tipus de despeses, sempre que es troben justificats:

—Despeses de litigi quan la testamentària o *ab intestato* es convertisca en litigiosa (no són deduïbles les despeses d'administració del cabal relicte).

—Despeses d'última malaltia satisfets pels hereus.

—Despeses d'enterrament i funeral d'acord amb el usos i costums.

7) *Determinació de la porció hereditaria individual*. Obtinguda la massa hereditaria neta, s'ha de calcular la porció d'asta que correspon a cada hereu, d'acord amb el que estableix:

—El testament.

—O, si no n'hi ha, en la successió intestada.

—Sense que es tinguin en compte els acords a què els hereus puguin arribar entre ells, perquè només es tindrà en compte la porció individual determinada legalment.

—A més, en aquells casos en què l'hereu resulte beneficiari d'una assegurança sobre la vida del causant, s'addicionaran en aquell moment les quantitats rebudes en tal concepte.

B) ADQUISICIONS *INTER VIVOS*

Per a calcular el valor net dels béns i drets adquirits pel donatari cal dur a terme les operacions següents:

1) *Fixació del valor real dels béns i drets donats.*

2) *Deducció de càrregues i gravàmens.*

—Només seran deduïbles aquelles que s'establisquen directament sobre els béns i disminuïsquen el seu valor.

3) *Deducció de deutes.*

—Només seran deduïbles aquelles que estigueren garantides amb drets reals que recaiguen sobre els mateixos béns transmesos, en el cas que el donatari haja assumit l'obligació de pagar el deute garantit. No s'admet la deducció de cap despesa.

C) ASSEGURANCES DE VIDA

La base imposable estarà constituïda per les quantitats percebudes pel beneficiari, les quals es liquidaran acumulant-ne l'import a la resta dels béns i drets que integren la porció hereditària del beneficiari quan el causant siga, al seu torn, el contractant de l'assegurança individual.

6. BASE LIQUIDABLE

Constitueix la base liquidable de l'ISD el resultat d'aplicar a la base imposable les reduccions previstes:

1) En la normativa estatal (LISD).

2) I en la normativa autonòmica corresponent (si n'hi haguera).

Advertències:

1) No s'apliquen les mateixes reduccions en les transmissions *mortis causa* que en les transmissions *inter vivos*, motiu pel qual cada fet imposable té les seues pròpies reduccions.

2) Les comunitats autònomes tenen capacitat normativa per a regular reduccions. Ara bé, en cap cas podran derogar les reduccions establides per l'Estat. Les reduccions autonòmiques podran ser:

—Anàloges, quan milloren les condicions d'una reducció estatal ja creada.

—Pròpies, quan es tracte de reduccions completament noves i creades per les comunitats autònomes mateix.

3) El contribuent mai no podrà aplicar-se dues reduccions catalogades com a anàlogues, en aquests supòsits, haurà de triar entre la reducció estatal o l'autonòmica.

4) Els subjectes passius per obligació real només podran aplicar-se reduccions estatals, pero no mai autonòmiques.

A) REDUCCIONS ESTATALS

1. REDUCCIONS *MORTIS CAUSA*

1) Reduccions en funció del grau de parentiu i l'edat de l'hereu.

La quantia de la reducció de la base imposable varia en funció:

1. Del grau de parentiu que uneix el contribuent amb el causant.
2. I de l'edat de l'hereu.

Existència de 4 grups o categories:

1. Grup I: descendents o adoptats menors de 21 anys: 15.956,87 € més 3.990,72 € per cada any menor de 21 que tinga el drethavent sense que la reducció pugua excedir de 47.858,59 €.
2. Grup II: descendents o adoptats de 21 anys o més, cònjuges, ascendents i adoptants: 15.956,87 €
3. Grup III: col·laterals de segon i tercer grau, ascendents i descendents per afinitat (germans, oncles, nebots, sogres): 7.993,46 €.

4. Grup IV: col·laterals de quart grau, graus més distants i estranys (cosins, fills de nebots): no hi ha reducció.

A aquestes quantitats s'afegirà una reducció addicional si el subjecte passiu té la condició de minusvàlid:

- a. Grau de minusvalidesa igual o superior al 33% i inferior al 65%: 47.858,59 €.
- b. Grau de minusvalidesa igual o superior al 65%: 150.253,02 €.

2) *Reducció per transmissió mortis causa d'una empresa individual o d'un negoci professional.*

Quan es transmeta *mortis causa* una empresa individual o un negoci professional al cònjuge, els descendents o, si no n'hi haguera, als ascendents o col·laterals fins al tercer grau.

En aquests supòsits s'aplicarà a la base imposable una reducció del 95% del valor net dels elements patrimonials afectes a l'empresa o negoci, però sempre que a aquesta empresa o negoci li resulte d'aplicació l'exempció de l'article 4 LIP. Per tant, els requisits necessaris per a obtenir aquesta reducció són:

- Que es mantinga per l'adquirent l'activitat durant un període de 10 anys.
- Que el causant exercisca l'activitat de manera habitual.
- I que aquesta fóra la seua principal font de renda.

Advertència: la Comunitat Valenciana, per mitjà de la Llei 13/97, estableix en l'article 10.2.3 una reducció similar a l'assenyalada, si bé amb una variant important: es redueix el termini de manteniment de l'activitat de 10 a 5 anys. Ara bé, aquest manteniment de l'activitat té una connotació distinta en una llei i en una altra, ja que, mentre que la llei estatal permet que durant aquest termini de 10 anys es pugui transferir l'actiu, sempre que es mantinga un valor igual al patrimoni del subjecte; la llei valenciana no admet aquesta transformació i, per tant, durant el termini de 5 anys s'haurà de mantenir la mateixa activitat.

Aquesta distinció comporta que aquesta reducció autonòmica es qualifique com a pròpia i no com a anàloga.

3) Reducció per transmissió mortis causa de l'habitatge habitual.

Quan es transmeta *mortis causa* l'habitatge habitual de la persona difunta al cònjuge, els ascendents, els descendents o un parent col·lateral major de 65 anys que haja conviscut amb el causant els dos anys anteriors a la seua mort.

S'aplicarà a la base imposable una reducció del 95% del valor de l'habitatge (amb el límit de reducció de 122.606,47 €) sempre que mantinguen l'habitatge en la seua propietat durant un període de 10 anys.

4) Reducció per transmissió mortis causa de participacions en entitats.

Quan es transmeten participacions en entitats a favor del cònjuge, els descendents o, si no n'hi haguera, els ascendents o col·laterals fins al tercer grau.

S'aplicarà una reducció del 95% del valor de les participacions sempre que:

- Les participacions estigueren exemptes en l'impost sobre el patrimoni (vege l'article 4.8 LIP).
- Es mantinguen per l'adquirent durant un període de 10 anys.

Advertència: de la mateixa manera que ocorria anteriorment, la llei valenciana ha establert una reducció idèntica amb una única diferència: el període de permanència que es redueix de 10 a 5 anys, per la qual cosa hem de concloure que ens trobem en presència d'una reducció pròpia i no anàloga.

5) Reducció per transmissions successives.

Si en un període màxim de 10 anys uns mateixos béns foren objecte de dos o més transmissions *mortis causa* a favor de descendents, es deduirà de la base imposable en les segones o ulteriors allò que s'ha satisfet per l'ISD en les transmissions precedents.

Per exemple, una persona adquireix una herència de son pare que al seu torn l'havia adquirida del seu iaio 5 anys abans: el nèt es dedueix de la base imposable el que son pare va pagar.

2. REDUCCIONS *INTER VIVOS*

1) Reducció per donació d'una empresa individual, d'un negoci professional o de participacions en una entitat.

Quan es done una empresa, negoci o participacions al cònjuge o als descendents, s'aplicarà a la base imposable una reducció del 95% sempre que:

- Els béns estiguen exempts de l'impost sobre el patrimoni.
- El donant tinga 65 anys o més, o patisca una situació d'incapacitat permanent, en grau d'absoluta o de gran invalidesa.
- Es mantinga per l'adquirent allò que s'ha adquirit durant un període de 10 anys amb dret a l'exempció en l'impost sobre el patrimoni.
- Si el donant exercira funcions de direcció, que deixe d'exercir-les i de rebre remuneracions per l'exercici d'aquestes.

C) ASSEGURANCES DE VIDA

Amb independència de les reduccions previstes per als supòsits *mortis causa*, s'aplica una reducció del 100%, amb el límit de 9.195,49 €, a les quantitats percebudes pels beneficiaris de contractes d'assegurances sobre la vida, quan el contractant difunt fóra el cònjuge, l'ascendent, el descendent, l'adoptant o l'adoptat.

Aquesta reducció és única per subjecte passiu, amb independència del nombre de contractes d'assegurances sobre la vida de les quals es siga beneficiari.

2. REDUCCIONS AUTONÒMIQUES

Recordem que les comunitats autonòmes han establert reduccions que es poden classificar en anàlogues o pròpies, les quals, seran d'aplicació posterior a les estatals (art. 20.1 LISD). En concret, la Comunitat Valenciana té establides les següents (Llei 13/97):

	HERÈNCIES	DONACIONS
PARENTIU	ANÀLOGA	PRÒPIA
EMPRESA FAMILIAR	PRÒPIA	PRÒPIA
EMPRESA AGRÀRIA	PRÒPIA	PRÒPIA
PARTICIPACIONS ENT.	PRÒPIA	PRÒPIA
BÉNS PHC	PRÒPIA	-----

1) Reduccions en funció del grau de parentiu i del patrimoni preexistent i l'edat del donatari.

La Comunitat Valenciana estableix una reducció *mortis causa* en funció del grau de parentiu i l'edat de l'hereu anàloga a l'estatal de l'article 20.2 LISD, ja que manté els mateixos requisits per a la seua reducció però la millora en augmentar les quanties objectes de reducció.

D'altra banda, la Comunitat Valenciana també ha establert una reducció *inter vivos* en funció del grau de parentiu, del patrimoni preexistent i l'edat del donatari, que es qualifica com a una reducció pròpia perquè aquesta no existeix a nivell estatal. La classificació que presenta és la següent:

1. Adquisicions per fills o adoptats menors de 21 anys que tinguen un patrimoni preexistent de fins a 2.000.000 €:
 - a. 40.000 €.
 - b. Més 8.000 € per cada any menor de 21 que tinga el donatari, sense que la reducció pugua excedir els 96.000 €.
2. Adquisicions per fills o adoptats de 21 anys o més i per pares o adoptants, que tinguen un patrimoni preexistent, en tots els casos, de fins a 2.000.000 €:
 - a. 40.000 €.
3. Adquisicions per néts, que tinguen un patrimoni preexistent de fins a 2.000.000 €, sempre que el seu progenitor, que era fill del donant, haguera mort amb anterioritat al moment de la meritació:
 - a. 40.000 € si el nét té 21 anys o més.

- b. I 40.000 €, més 8.000 € per cada any menor de 21 que tinga el nét, sense que, en aquest últim cas, la reducció pugua excedir els 96.000 €.
4. Adquisicions per iaïos, que tinguen un patrimoni preexistent de fins a 2.000.000 €, sempre que el seu fill, que era progenitor del donant, haguera mort amb anterioritat al moment de la meritació:
 - a. 40.000 €.

Per a l'aplicació de la reducció s'exigiran els requisits següents:

1. Que el donatari tinga la residència habitual en la Comunitat Valenciana en la data de la meritació.
2. Que l'adquisició s'efectue en document públic.

A més, s'aplicarà la reducció següent en els casos en què el donatari siga un discapacitat:

1. Discapacitat física o sensorial amb un grau de minusvalidesa igual o superior al 65% o discapacitat psíquica amb un grau de minusvalidesa igual o superior al 33%: 240.000 €.
2. Discapacitat física o sensorial amb un grau de minusvalidesa igual o superior al 33 %, sempre que siga pare o fill del donant: 120.000 €.

2) Reducció per donació o transmissió mortis causa d'una empresa individual o d'un negoci professional.

Quan es transmeta *mortis causa* o es done una empresa individual o un negoci professional al cònjuge, els descendents, els adoptats o, si no n'hi haguera, els ascendents o els col·laterals fins al tercer grau.

S'aplicarà a la base imposable una reducció del 95% del valor net dels elements patrimonials afectes a l'empresa o el negoci, però sempre que a aquesta empresa o negoci li resulte d'aplicació l'exempció de l'article 4 LIP. Per tant, els requisits necessaris per a obtenir aquesta reducció són:

- Que es mantinga per l'adquirent l'activitat durant un període de 5 anys.
- Que el causant exercisca l'activitat de manera habitual.
- I que aquesta fóra la seua principal font de renda.

Aquesta és una reducció qualificada com a pròpia per la modificació del període de manteniment de l'activitat.

3) Reducció per donació o transmissió mortis causa d'una empresa agrària.

Quan es transmeta *mortis causa* o es done una empresa agrària al cònjuge, els descendents, els adoptats o, si no n'hi haguera, els ascendents o col·laterals fins al tercer grau.

S'aplicarà a la base imposable una reducció del 95% del valor net dels elements patrimonials afectes a l'empresa sempre que:

- L'activitat no constituïska la principal font de renda del causant.
- Que el causant haja exercit aquesta activitat de manera habitual, personal i directa.
- Que l'adquirent mantinga l'empresa durant un període de 5 anys.

Aquesta és una reducció qualificada com a pròpia ja que aquesta no existeix a nivell estatal.

4) Reducció per donació o transmissió mortis causa de participacions en entitats.

Quan es transmeten participacions en entitats a favor del cònjuge, els descendents, els adoptats o, si no n'hi haguera, els ascendents o els col·laterals fins al tercer grau.

S'aplicarà una reducció del 95% del valor de les participacions sempre que:

- Les participacions estigueren exemptes de l'impost sobre el patrimoni (vegeu l'article 4.8 LIP).
- L'adquirent les mantinga durant un període de 5 anys.

Aquesta és una reducció qualificada com a pròpia per la modificació del període de manteniment de les participacions.

5) Reducció per transmissió mortis causa de béns intregants del patrimoni historicoartístic.

En els supòsits de transmissions *mortis causa* de béns del patrimoni historicoartístic resultarà aplicable una reducció per a aquells inscrits en el Registre General de Béns d'Interés Cultural, en l'Inventari General del Patrimoni Cultural Valencià, o que abans de finalitzar el termini per a la presentació de la declaració per aquest impost s'inscriuen en qualsevol d'aquests registres, sempre que siguin cedits per a la seua exposició en les condicions següents:

—Que la cessió s'efectue a favor de la Generalitat Valenciana, corporacions locals de la Comunitat Valenciana, museus de titularitat pública de la Comunitat Valenciana o unes altres institucions culturals dependents dels ens públics territorials de la Comunitat Valenciana.

—Que el bé se cedisca gratuïtament per a la seua exposició al públic.

—La reducció serà, en funció del període de cessió del bé, del següent percentatge del valor d'aquest:

- + Del 95%, per a cessions de més de 20 anys.
- + Del 50%, per a cessions de més de 10 anys.
- + Del 25%, per a cessions de més de 5 anys.

7. DEUTE TRIBUTARI

El deute tributari o quota que cal ingressar per l'ISD resulta de les operacions següents:

1) Aplicació a la base liquidable de la *tarifa progressiva*, obtenint d'aquesta manera la quota íntegra. Així, s'aplicarà a la base liquidable el tipus de gravamen que corresponga segons l'escala:

- Aprovada per la comunitat autònoma corresponent.
- O, si no n'hi ha cap aprovada, l'aprovada per l'Estat (art. 21 de l'ISD).

2) Multiplicació de la quota resultant per un *coeficient multiplicador*, el qual varia en funció de dos paràmetres:

- El grau de parentiu entre el subjecte passiu i el causant o donant.
- El patrimoni previ del subjecte passiu (criteri de capacitat econòmica).

El coeficient multiplicador aplicable serà:

- El previst en la normativa autonòmica.

—O, si no n'hi ha cap aprovat, el previst en la normativa estatal (article 22 l'ISD).⁹

D'aquesta manera, obtenint la quota tributaria.

3) Aplicació de les *deduccions i bonificacions* de la quota previstes. Així, a la quota tributaria se li aplicaran, si procedeixen, les deduccions i/o bonificacions següents:

a) Deduccions estatals:

1) *Per doble imposició internacional.* Quan es tracte d'una obligació personal de contribuir i entre el patrimoni adquirit hi haja béns gravats en l'estranger, el contribuent podrà deduir la menor de les quantitats següents:

- L'import efectiu d'allò que s'ha satisfet en l'estranger per raó d'un impost semblant a aquest.
- O el resultat d'aplicar el tipus mitjà efectiu de l'impost a l'increment del patrimoni corresponent als béns gravats en l'estranger.

2) *Per Ceuta i Melilla.*

—En les adquisicions *mortis causa* i assegurances sobre la vida s'aplicarà una deducció del 50% sempre que el causant haguera tingut la seua residència habitual a Ceuta i Melilla en el moment de la seua mort i durant els 5 anys anteriors. A més, des de l'1 de gener de 2004, la bonificació s'eleva al 99% per als drethavents dels Grups I i II de parentiu.

—En les adquisicions *inter vivos* s'aplicarà una bonificació del 50% si l'adquirent té la residència habitual a Ceuta i Melilla o si es tracta d'immobles situats a Ceuta i Melilla.

b) Deduccions de la Comunitat Valenciana (Llei 13/97):

1) Herències: la més important és la bonificació del 99% de la quota tributaria de l'ISD, en les adquisicions *mortis causa* per parents del

⁹ Als subjectes passius per obligació real només els resulten d'aplicació les reduccions, la tarifa i el coeficient multiplicador aprovat per l'Estat. A més, quan es tribute per obligació real, per a aplicar el coeficient multiplicador només es tindrà en compte el patrimoni preexistent que es trobe situat en territori espanyol.

causant pertanyents als Grups I i II (descendents i adoptats, cònjuges, ascendents i adoptants) que tinguen la residència habitual a la Comunitat Valenciana en la data de la meritació de l'impost.

2) Donacions: la més important es la que s'aplica amb un límit de 420.000 € a les adquisicions *inter vivos* efectuades pels pares, adoptants, fills o adoptats del donant que tinguen:

- Un patrimoni preexistent inferior a 2.000.000 €.
- I la residència habitual a la Comunitat Valenciana en la data de la meritació de l'impost.
- A més, s'exigeix que la donació s'efectue en document públic o que es formalitze d'aquesta manera dins del període de declaració (30 dies).

c) *Supòsit especial: l'acumulació de donacions.*

Es tracta d'una mesura per a evitar el frau que es podria cometre en fraccionar en el temps les donacions per a evitar la progressivitat. Així, les donacions atorgades per un mateix donant a un mateix donatari en un període de 3 anys que cal comptar des de la data de cada una d'elles es considera una sola transmissió a efecte de la liquidació de l'impost.

8. MERITACIÓ

L'impost es meritirà:

a) En les adquisicions *mortis causa* i en les assegurances sobre la vida el dia de defunció del causant o de l'assegurat (és a dir, no el de l'acceptació de l'herència).

b) En les adquisicions *inter vivos* a títol gratuït, el dia en què es duga a terme l'acte o contracte.

9. GESTIÓ

A) CESSIÓ DE LA GESTIÓ A LES CA

L'ISD és un tribut en què la gestió i recaptació estan cedides a les CA.

B) DUALITAT DE SISTEMES DE LIQUIDACIÓ DE L'IMPOST

L'article 31 de la Llei 29/87, de 18 de desembre, de l'ISD preveu dos sistemes de liquidació de l'impost, a elecció del subjecte passiu:

1. Presentar l'autoliquidació de l'ISD, practicant les operacions necessàries per determinar l'import del deute tributari.

2. O presentar simplement una declaració comprensiva del fet imposable de l'impost i en la qual es consignen totes les dades amb transcendència tributària. En aquest cas, els òrgans de l'administració autonòmica són els encarregats d'efectuar la corresponent liquidació de l'impost.

No obstant això, cal tenir en compte que el règim d'autoliquidació és obligatori en aquelles CA que estableix la llei de l'impost i que són aquelles que tenen establert un servei d'assistència al contribuent per a omplir la declaració de l'impost (art. 34, apartat 4 de l'ISD).

C) TERMINI DE PRESENTACIÓ DE LA DECLARACIÓ

Els terminis per a la presentació de la declaració o autoliquidació són els següents:

a) Adquisicions *mortis causa* (incloses les dels beneficiaris de contractes d'assegurances sobre la vida): 6 mesos, comptats des del dia de la defunció del causant.¹⁰ S'admet una pròrroga per 6 mesos més amb la sol·licitud prèvia dels hereus dins dels primers 5 mesos:

- La pròrroga s'entén concedida si passa 1 mes sense contestació de l'administració.
- La pròrroga genera l'abonament d'interessos de demora.
- En cas de denegació, el termini de presentació s'amplia pels dies que han passat des de la presentació de la sol·licitud fins a la notificació de la denegació.

b) Adquisicions gratuïtes *inter vivos*: 30 dies hàbils, que compten des del següent a aquell en què es cause l'acte o contracte.

¹⁰ Pel que fa a la prescripció de l'impost, aquesta està fixada en un termini de 4 anys. Ara bé, hem de tenir en compte que el dies *ad quo* dels 4 anys començaran a comptar des que conclouen els 6 mesos per a liquidar de manera voluntària. Per tant, l'impost prescriurà al cap de 4 anys i 6 mesos des de la defunció del causant.

TEMA 3
IMPOST SOBRE TRANSMISSIONS PATRIMONIALS I ACTES
JURÍDICS DOCUMENTATS

ÍNDEX

- 1. NORMATIVA BÀSICA**
- 2. INTRODUCCIÓ**
 - A) CARACTERÍSTIQUES
 - B) TRES MODALITATS DE GRAVAMEN
 - C) INCOMPATIBILITATS
 - D) PRINCIPIS COMUNS A LES TRES MODALITATS
 - E) ÀMBIT D'APLICACIÓ TERRITORIAL
- 3. LA MODALITAT TRANSMISSIONS PATRIMONIALS ONEROSES (TPO)**
 - A) FET IMPOSABLE
 - B) SUBJECTE PASSIU
 - C) BASE IMPOSABLE
 - D) TIPUS DE GRAVAMEN
- 4. LA MODALITAT OPERACIONS SOCIETÀRIES (OS)**
 - A) FET IMPOSABLE
 - B) SUBJECTE PASSIU
 - C) BASE IMPOSABLE
 - D) TIPUS DE GRAVAMEN
- 5. LA MODALITAT ACTES JURÍDICS DOCUMENTATS (AJD)**
 - A) DOCUMENTS NOTARIALS
 - B) DOCUMENTS MERCANTILS
 - C) DOCUMENTS ADMINISTRATIUS
- 6. EXEMPCIONS COMUNES**
- 7. DEDUCCIONS I BONIFICACIONS**
- 8. DEVOLUCIONS**
- 9. GESTIÓ DE L'IMPOST**
 - A) AUTOLIQUIDACIÓ
 - B) COMPROVACIÓ DE VALORS
 - C) GESTIÓ AUTONÒMICA DE L'IMPOST

1. NORMATIVA BÀSICA

Les normes bàsiques que regulen aquest impost són les següents:

- Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

- Reial decret 828/1995, de 29 de maig, pel qual s'aprova el reglament de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

2. INTRODUCCIÓ

A) CARACTERÍSTIQUES

És un impost:

- 1) Indirecte.
- 2) Real.
- 3) Objectiu.
- 4) Inestatani.
- 5) Cedit a les comunitats autònomes. En aquest sentit, l'article 49 de la Llei 22/2009 indica: "En l'impost sobre transmissions patrimonials o actes jurídics documentats, les comunitats autònomes podran assumir competències normatives sobre:

1. *Els tipus de gravamen:*

- i. En relació amb la modalitat Transmissions patrimonials oneroses, les comunitats autònomes podran regular el tipus de gravamen en:
 1. Concessions administratives.
 2. Transmissió de béns mobles i immobles.
 3. Constitució i cessió de drets reals que recaiguen sobre mobles i immobles, excepte els drets reals de garantia.
 4. Arrendament de béns mobles i immobles. Els models de contracte per a l'arrendament d'immobles podran ser elaborats per la comunitat autònoma mateix.
- ii. En relació amb la modalitat Actes jurídics documentats, les comunitats autònomes podran regular el tipus de gravamen dels documents notariaus.

2. *Deduccions i bonificacions de la quota:* les deduccions i bonificacions aprovades per les comunitats autònomes només podran afectar els actes i documents sobre els

quals les comunitats autònomes poden exercir capacitat normativa en matèria de tipus de gravamen d'acord amb el que disposa l'apartat anterior.

En tot cas, resultaran compatibles amb les deduccions i bonificacions establides en la normativa estatal reguladora de l'impost sense que puguin suposar una modificació d'aquestes. Aquestes deduccions i bonificacions autonòmiques s'aplicaran després de les regulades per la normativa estatal.

3. Les comunitats autònomes també podran regular els aspectes de *gestió i liquidació*.

Per tant, l'article 49 de la Llei 22/2009 estableix les matèries en les quals les comunitats autònomes tenen capacitat normativa; ara bé, per a determinar quina normativa autonòmica haurà de ser l'aplicada en cada cas en concret hem de remetre'ns a l'article 33 de l'esmentada Llei 22/2009, la qual és l'encarregada de fixar els anomenats punts de connexió.

B) TRES MODALITATS DE GRAVAMEN

L'impost presenta tres modalitats de gravamen:

1. *Transmissions patrimonials oneroses*. Grava el tràfic patrimonial "entre particulars" (per exemple, la compravenda d'un pis entre particulars). Quan el tràfic es desenvolupa en l'àmbit d'una activitat empresarial o professional queda subjecte a l'IVA (el concepte d'empresari o professional es defineix en l'article 5 de l'IVA).
2. *Operacions societàries*. Grava determinades operacions en l'àmbit de les societats (per exemple, la constitució d'una societat).
3. *Actes jurídics documentats*. Grava la formalització de certs actes o documents. Té, al seu torn, tres modalitats diferents:
 - a. Documents notariais (per exemple, escriptures públiques).

- b. Documents mercantils (per exemple, lletres de canvi).
- c. Documents administratius (per exemple, títols nobiliaris).

C) INCOMPATIBILITATS

En relació amb les incompatibilitats entre les tres modalitats, veiem que:

1) *Transmissions patrimonials oneroses i operacions societàries són incompatibles entre si*: un mateix acte no pot ser gravat per les dues modalitats (s'aplica preferentment la modalitat d'operacions societàries).

L'operació clàssica que generava l'aplicació de les dues modalitats de gravamen consistia en l'entrega o transmissió d'un bé immoble (subjecte a TPO) en un augment de capital o constitució d'una societat (subjecte a OS). Així, per tant, per evitar la doble tributació, via jurisprudencial es va establir la preferència del gravamen per operacions societàries, per raó de la seua especialitat.

2) *Les transmissions patrimonials oneroses i operacions societàries són compatibles amb actes jurídics documentats en modalitat fixa*. Per tant, no és compatible amb la modalitat de quota gradual dels documents notariais, la qual no s'aplicaria.

Per exemple, una ampliació de capital d'una SA o d'una SL és una operació subjecta a operacions societàries, però també a actes jurídics documentats en la seua modalitat gradual, perquè compleix tots el requisits necessaris: és una operació que es registra en un document públic, que té un valor econòmic i que es pot inscriure en el Registre Mercantil. Així, aquesta operació només tributarà per operacions societàries i actes jurídics documentats en modalitat fixa però no gradual.

3) *Les transmissions patrimonials oneroses i l'IVA són incompatibles entre si*. En aquest cas, per a determinar quin serà el tribut aplicable a cada cas concret, trobem una regla general: les operacions dutes a terme per empresaris¹ estaran subjectes a IVA i no a TPO, excepte certes exempcions (per exemple, exempcions immobiliàries, art. 18 TRITPAJD).

¹ L'article 5 de l'IVA estableix a l'efecte de la llei quins subjectes tenen la consideració d'empresaris.

De la mateixa manera, l'article 4.4 de la Llei 37/92 de l'IVA estableix que les operacions subjectes a l'IVA no estaran subjectes a transmissions patrimonials oneroses, a excepció de:

1. Les entregues i els arrendaments de béns immobles, així com la constitució de drets reals de gaudi que recaiguen sobre aquests, quan estiguen exempts de l'IVA, excepte en els casos en què el subjecte passiu renunciï a l'exempció en les circumstàncies i amb les condicions recollides en l'article 20.2 de l'IVA.
2. Les transmissions de valors a què es refereix l'article 108.2, números 1 i 2 de la Llei 24/88, de 28 de juliol, del mercat de valors (segons la redacció donada per la Llei 36/2006 i modificada per la Llei 11/2009).

També en aquest sentit, l'article 7.5 TRITPAJD estableix que no estaran subjectes al concepte de transmissions patrimonials oneroses les operacions dutes a terme per empresaris o professionals en l'exercici de la seua activitat empresarial o professional i, en tot cas, quan constituïsquen entregues de béns o prestacions de serveis subjectes a l'IVA. No obstant això, quedaran subjectes a TPO les entregues o els arrendaments de béns immobles, així com la constitució i transmissió de drets reals d'ús i gaudi que recaiguen sobre aquests, quan gaudisquen d'exempció en l'IVA. També quedaran subjectes les entregues d'aquells immobles inclosos en la transmissió de la totalitat d'un patrimoni empresarial quan, per les circumstàncies concurrents, la transmissió d'aquest patrimoni no quede subjecta a l'IVA.

Doncs bé, arribats a aquest punt hem de distingir:

1) *Transmissions d'immobles.*

- a. Si qui transmet no és subjecte passiu de l'IVA: tributarà sempre per transmissions patrimonials oneroses. Per tant, en primer lloc, haurem de determinar si són subjectes passius de l'IVA i, en aquest sentit, és possible que la LIVA

convertisca particulars per una única operació com a subjectes de l'IVA.²

- b. Si qui transmet és subjecte passiu de l'IVA: en principi, estarà subjecte a l'IVA, però si l'operació n'està exempta, llavors el subjecte tributarà per transmissions patrimonials oneroses.

Són exempcions que cal tenir en compte:

- i. Les entregues de terrenys rústics i la resta que no tinguen la condició d'edificables (art. 20.1.20 LIVA).
 - ii. Les entregues de terrenys que es duguen a terme com a conseqüència de l'aportació inicial a les Juntes de Compensació per part dels propietaris de terrenys compresos en polígons d'actuació urbanística i les adjudicacions de terrenys que s'efectuen als propietaris esmentats per aquestes juntes en proporció a les seues aportacions (art. 20.1.21 LIVA).
 - iii. Les segones i ulteriors entregues d'edificacions, inclosos els terrenys en què es troben enclavades, quan tinguen lloc després d'acabada la seua construcció o rehabilitació (art. 20.1.22 LIVA).
- c. D'una altra banda, hem de tenir en compte el que disposa l'article 20.2 LIVA, en virtut del qual "les exempcions relatives als números 20, 21 i 22 de l'apartat anterior podran ser objecte de renúncia per part del subjecte passiu, en la forma i amb els requisits que es determinen reglamentariament, quan l'adquirent siga un subjecte passiu que actue en l'exercici de les seues activitats empresarials o professionals i, en funció del seu destí previsible, tinga dret a la deducció total de l'impost suportat per les adquisicions corresponents". Per tant, perquè la renúncia a l'exempció siga vàlida són necessaris tres requisits:

² Exemple: es considera que un particular és subjecte passiu de l'IVA quan es convertisca en urbanitzador i la jurisprudència exigeix per a això el pagament d'una quota d'urbanització.

- i. Que l'adquirent siga un subjecte passiu de l'IVA.
 - ii. Que tinga dret a la deducció del 100% de l'IVA suportat.
 - iii. Que la renúncia a l'exempció es duga a terme amb anterioritat a la formalització de la transmissió.
- d. Finalment, hem de tenir en compte que en els supòsits de renúncia a l'exempció de l'IVA, com que les comunitats autònomes ja no percebran l'ITPO, solen establir com a castic el pagament de l'AJD gradual incrementat (per exemple, la Comunitat Valenciana l'ha fixat en un 2%).

2) *Arrendament d'immobles.*

- a. Hem de partir de la base que, segons l'article 5 LIVA, els arrendadors són sempre subjectes passius d'aquest impost; en conseqüència, els arrendaments d'immobles haurien de tributar sempre per l'IVA.
- b. No obstant això, l'article 20.1.23 LIVA estableix una exempció. Així, estan exempts de l'IVA els arrendaments següents:
 - i. Terrenys, incloses les construccions immobiliàries de caràcter agrari utilitzades per a l'explotació d'una finca rústica.
 - ii. Els edificis o parts d'aquests dedicats exclusivament a habitatges³ [...]. L'exempció s'estendrà als garatges i annexos accessoris als habitatges i els mobles, arrendats conjuntament amb aquells.
- c. En aquest cas, no hi ha possibilitat de renúncia a l'exempció.

4) *Les operacions societàries i actes jurídics documentats són compatibles amb l'IVA.*

³ És una exempció en funció de l'objecte de l'habitatge, ja que, per a l'aplicació d'aquesta, es requireix que es tracte d'un immoble que per les seues cèdules d'habitalitat tinga la condició d'habitatge i s'arrende amb aquest únic fi.

5) *Els actes jurídics documentats i l'impost sobre successions i donacions són compatibles a la modalitat fixa, però incompatibles a la gradual.* En aquests casos, prevaldrà l'ISD.

D) PRINCIPIIS COMUNS A LES TRES MODALITATS

1) *Principi de qualificació.*

Aquest impost s'exigirà d'acord amb la verdadera naturalesa jurídica de l'acte o contracte liquidable siga quina siga la denominació donada per les parts, amb el fi de determinar, en primer lloc, la subjecció o no a l'impost i, en segon lloc, les normes que hi resulten d'aplicació, per a evitar conductes defraudadores.⁴

2) *Condicions.*

Quan es tracte d'actes o contractes subjectes a condició, es distingeix:

—Si el contracte presenta una condició suspensiva, no es perfecciona mentre no es done la condició, per tant, fins aquest moment no es liquida l'impost.

—Si el contracte presenta una condició resolutòria, l'impost es merita i s'exigeix en el moment de realització d'aquest acte o contracte, independentment de l'existència de la condició, sense perjudici que si la condició es compleix, haja que fer la corresponent devolució del tribut prèviament liquidat.

3) *Principi d'unicitat.*

Amb caràcter general, l'article 4 del TRLITPAJD disposa que en cada convenció o contracte no pot exigir-se més que el pagament d'un sol dret, si bé en el cas que un mateix document o contracte comprega diverses convencions subjectes a l'impost s'exigirà el dret assenyalat a cada una d'elles, llevat que es determine expressament una altra cosa.

4) *Principi d'afectació.*

Els béns i drets transmesos, siga quin en siga el posseïdor, quedaran afectes al pagament dels impostos que graven aquestes transmissions, llevat que aquell resulte ser un tercer protegit per la fe pública registral.

E) ÀMBIT D'APLICACIÓ TERRITORIAL

⁴ El principi de qualificació està consagrat amb caràcter general en l'article 13 LGT.

1) *Transmissions patrimonials oneroses.*

Les TPO tributaran a Espanya:

- a) Quan els béns i drets estiguen situats, pogueren exercitar-se o hagueren de complir-se a territori espanyol.
- b) Quan es tracte de béns mobles situats a l'estranger i drets que pogueren exercitar-se o hagueren de complir-se allí si el subjecte al pagament de l'impost (és a dir, l'adquirent o beneficiari) és resident a Espanya. A excepció que aquestes transmissions foren dutes a terme a l'estranger i no produïren cap efecte a Espanya (n'hi hauria prou per exemple l'inscripció en el registre espanyol o el sotmetiment a la jurisdicció espanyola).

2) *Operacions societàries.*

Les OS tributaran a Espanya:

- a) Quan la seu de direcció efectiva estiga a Espanya.
- b) Quan, si no es dona la circumstància anterior:
 - a. El seu domicili fiscal estiga a Espanya i la seua seu no estiga en cap altre Estat membre de la Unió Europea.
 - b. O, si ho està, que l'operació no haja tributat en aquest país per un impost semblant.
- c) Quan la societat du a terme a Espanya operacions del seu tràfic (bé directament o bé a través de sucursals o establiments permanents) sempre que:
 - a. Tant el seu domicili social com la seua seu de direcció efectiva es troben situades fora de la UE.
 - b. O, si ho està, que cap Estat membre no haja gravat l'operació societària amb un impost semblant.

3) *Actes jurídics documentats.*

Els actes jurídics documentats tributaran a Espanya:

- a) Quan es formalitzen els actes al territori espanyol.
- b) O, quan, a pesar de formalitzar-se en l'estranger, produïsquen qualsevol efecte jurídic o econòmic a Espanya.

Finalment, hem de tenir en compte que allò que s'ha disposat en aquest apartat s'entendrà sense perjudici dels règims forals de concert i

conveni econòmic vigents als territoris històrics del País Basc i la Comunitat Foral de Navarra respectivament, i del que disposen els tractats i convenis internacionals que hagen passat a formar part de l'ordenament intern. També ha d'atendre's al que disposen les CA en règim comú.

3. LA MODALITAT TRANSMISSIONS PATRIMONIALS ONEROSSES (TPO)

A) FET IMPOSABLE

Constitueixen el fet imposable d'aquesta modalitat:

1) Les transmissions patrimonials oneroses per actes *inter vivos* de béns o drets del patrimoni de les persones físiques o jurídiques (compravendes, permutes,...).

2) La constitució de:

—Drets reals (usdefruit, hipoteca,...).

—Préstecs (exempts).

—Fiances (contracte pel qual una persona s'obliga a complir en nom d'un altre si aquest no ho fa).

—Arrendaments (exempts d'IVA, és a dir, d'habitatge o terrenys rústics).

—Pensions (contracte pel qual una persona s'obliga a pagar a una altra una quantitat com a conseqüència de l'entrega pel pensionista d'una quantitat o bé).

—Concessions administratives (negocis jurídics pels quals l'administració cedeix a una persona facultats d'ús privatiu d'una pertinença del domini públic o la gestió d'un servei en un termini determinat).

3) S'equiparen a les TPO als efectes del pagament de l'impost:

—Les adjudicacions en pagament i per a pagament de deutes.

—Els excessos d'adjudicació notoris.

—Els expedients de domini o actes de notorietat.

—Els reconeixements de domini a favor d'una persona determinada.

4) La meritació és el dia que es duga a terme l'acte o contracte gravat.

B) SUBJECTE PASSIU

Persona beneficiada per l'operació sense que els pactes acordats per les parts d'assumir el pagament de l'impost puguin fer-se valdre davant de l'administració tributària per a alterar la condició de contribuïent (sense perjudici de la validesa dels pactes dins de l'àmbit privat).

Per exemple, en les transmissions de béns o drets, el subjecte passiu serà qui adquireix (en les permutes serien ambdós) i en la constitució d'arrendaments, el subjecte passiu serà l'arrendatari.

C) BASE IMPOSABLE

a) Regla general:

Valor real del bé transmés o del dret que es constituïska o cedisca menys les càrregues que efectivament disminuïsquen aquest valor (drets reals d'ús i gaudi —per exemple, servituds, usdefruits—), però no els deutes, encara que estiguen garantits amb penyora o hipoteca.

b) Regles especials:

1. Usdefruits

Classes:

—Temporal → El 2% sobre el valor total del bé, per cada any de durada de l'usdefruit, sense excedir el 70% del valor del bé ($2\% \cdot \text{núm. anys} \cdot \text{valor total del bé}$).

—Vitalici → Es valorarà en un % sobre el valor total del bé, que dependrà de l'edat de l'usufructuari:

+ Si l'edat és inferior a 20 anys: el 70%.

+ Si l'edat és igual o superior a 20 anys: $70\% - 1\%$ (edat de 19 anys); $70\% - 2\%$ (edat de 18 anys), etc. Amb el límit mínim del 10% (truc: $89 - \text{edat}$).

2. Nua propietat

La que no té usdefruit (és a dir, del dret de gaudir de les facultats inherents al bé). Es valoraran per la diferència entre:

—El valor total del bé.

—El valor de l'usdefruit.

3. Consolidació del domini

Quan una persona és nua propietària i l'altra és usufructuària, i en finalitzar l'usdefruit es consolida el domini en el propietari. La consolidació del domini tributa per aquest impost si es va desmembrar a títol onerós, ja que si es va desmembrar a títol grauit la consolidació es regeix per l'ISD.

4. Ús i habitació⁵

Es valoren segons siguin temporals o vitalicis, i s'hi apliquen les regles de l'usdefruit temporal o vitalici, sobre el 75% del valor del bé.

5. Hipoteques, penyores i anticresis⁶

Es valoren per l'import del capital garantit (format pel capital o principal més els interessos, les indemnitzacions i les penes per incompliment). Si no consta aquest capital garantit, es valoren pel principal més tres anys d'interessos.

6. Arrendaments

Es tracta d'arrendaments subjectes però exempts d'IVA (és a dir, d'habitatge o de terrenys rústics). Es valoren per la quantitat total que cal satisfer per tot el període de durada del contracte. Ara bé, si no constara aquest període, es liquidarà per sis anys, sense perjudici de les liquidacions addicionals per superar aquesta durada.

7. Pensions

Es valoren aplicant un percentatge (calculat amb les mateixes regles de l'usdefruit temporal i vitalici) al resultat de capitalitzar una anualitat al tipus d'interés legal dels diners.

8. Transmissions de valors negociats en un mercat secundari oficial

Es valoren pel valor de cotització del mateix dia en què tinga lloc l'adquisició.

⁵ Conceptes: "Ús": el dret de percebre els fruits o rendiments d'una cosa aliena suficients per a les necessitats de l'usuari i la seua família; "Habitació": facultat d'ocupar en una casa aliena les peces necessàries per al subjecte i la seua família.

⁶ Conceptes: "Hipoteca": dret real que grava béns immobles i els subjecta a respondre del compliment d'una obligació o del pagament d'un deute; "Penyora": dret real que grava béns mobles, que se subjecten al compliment d'una obligació; "Anticresi": contracte en què el deutor consent que el seu creditor gaudisca dels fruits de la finca que li entrega fins que siga cancel·lat el deute.

9. Préstecs sense garantia o amb garantia personal

Es valoren pel capital de l'obligació o valor de la cosa depositada. Els préstecs amb garantia real (hipoteca, penyora, anticresis) es valoren segons la regla descrita per a aquestes garanties.

10. Concessions administratives

Com a regla general:

—Si l'administració assenyala una quantitat total en concepte de preu o cànon que haja de satisfer el concessionari, per l'import d'aquesta.

—Si l'administració assenyalara un cànon, preu, participació o benefici mínim que haja de satisfer el concessionari periòdicament i la durada de la concessió no fóra superior a l'any, per la suma total de les prestacions periòdiques. Si la durada fóra superior a l'any, capitalitzant al 10% la quantitat anual que satisfaga el concessionari.

11. Opcions contractuals

Es valoren pel major valor entre:

—El preu convingut per l'opció.

—I el resultat d'aplicar el 5% a la base del futur contracte.

D) TIPUS DE GRAVAMEN

1. *Transmissions oneroses de béns immobles (i drets reals sobre aquests – excepte drets de garantia): 6%*, llevat que la comunitat autònoma d'on se situe l'immoble haja exercit el seu dret a establir un tipus de gravamen diferent. En aquest sentit, la Comunitat Valenciana (Llei 13/97) ha establert:

- Tipus de gravamen general: **7%**.⁷
- Tipus de gravamen especial: **4%** en els casos següents:

⁷ Actualment, el Consell Valencià ha aprovat un projecte de llei per mitjà del qual s'estableix, amb caràcter conjuntural, un nou tipus general de la modalitat de transmissions patrimonials oneroses de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, **del 8%**, aplicable a les transmissions d'immobles, així com a la constitució o cessió de drets reals sobre aquests. Aquest nou percentatge serà aplicable a partir de l'1 de gener de 2013 fins al final de 2014.

- Transmissió d'una VPO que vaja a constituir l'habitatge habitual de l'adquirent.
- Transmissió d'habitatges que vagen a constituir l'habitatge habitual d'una família nombrosa (Llei 48/2003, de 18 de novembre, segons la qual la regla general serà a partir dels 3 fills).
- Transmissió d'habitatges que vagen a constituir l'habitatge habitual d'un discapacitat físic o sensorial amb un grau de minusvalidesa igual o superior al 65% o psíquica amb un grau de minusvalidesa igual o superior al 33%.

2. *Transmissions oneroses de béns mobles (i drets reals sobre aquests): 4%*, llevat que la comunitat autònoma a la qual corresponga la cessió (és a dir, residència habitual de l'adquirent) haja exercit el seu dret a establir un tipus de gravamen diferent. La Comunitat Valenciana en aquest cas no ha exercit cap competència. D'altra banda, si l'acte o contracte conté immobles i mobles, i no es determina la part que correspon a cada u, s'aplicarà un gravamen del **7%**.⁸

3. *Concessions administratives (amb independència de la naturalesa dels béns):- 4%*, llevat que la comunitat autònoma a la qual corresponga la cessió (és a dir, el territori en què se situen els béns, s'executen les obres o es presten els serveis) haja exercit el seu dret a establir un tipus de gravamen diferent. En aquest cas, la Comunitat Valenciana no ha exercit cap competència.

4. *Constitució de drets reals de garantia, pensions, fiances o préstecs (aquests últims n'estan exempts): 1%*, llevat que la comunitat autònoma a la qual corresponga la cessió (és a dir, el territori en què es formalitzen — si es fa en document notarial— o de la residència habitual del subjecte passiu —en cas contrari) haja exercit el seu dret a establir un tipus de gravamen diferent. En aquest cas, la Comunitat Valenciana no ha exercit cap competència.

5. *Arrendaments*: Estan sotmesos a una escala progressiva establida en l'article 12.1 TRLITPAJD, llevat que la comunitat autònoma a la qual

⁸ A partir de l'1 de gener de 2013 s'incrementa el percentatge fins al **8%**, aplicable fins al final de 2014.

corresponga la cessió (és a dir, lloc on rau l'immoble) haja exercit el seu dret a establir una escala diferent. En aquest supòsit, la Comunitat Valenciana no ha exercit cap competència.

6. Transmissions de valors negociats en un mercat secundari oficial: Estan sotmeses a una escala progressiva establida en l'article 12.3 TRLITPAJD, llevat que la comunitat autònoma a la qual corresponga la cessió (és a dir, aquella en què s'haja formalitzat la cessió) haja exercit el seu dret a establir una escala diferent. En aquest supòsit, la Comunitat Valenciana no ha exercit cap competència.

Per tant, cal concloure que no s'aplica el mateix tipus de gravamen a totes les transmissions patrimonials oneroses i que fins i tot és possible que idèntiques transmissions patrimonials oneroses tributen de manera distinta depenent de la comunitat autònoma en la qual ens trobem.

Finalment, resulta necessari ressaltar la figura dels préstecs hipotecaris i la seua possible tributació. Així, per tant, hem de començar amb unes premisses prèvies com són que, d'una banda, el préstec entre particulars es troba subjecte però exempt de TPO (art. 45.B.15) i que, de l'altra banda, la hipoteca, com a dret real de garantia, es troba subjecta però no exempta.

Per tant, com tributen els préstecs hipotecaris? Doncs bé, per a respondre aquesta qüestió cal diferenciar tres situacions: la constitució, la cancel·lació i la modificació del préstec hipotecari.

Pel que fa a *la constitució del préstec hipotecari*, l'article 15 del TRLITPAJD estableix que "la constitució de les fiances i dels drets d'hipoteca, penyora i anticresis en garantia d'un préstec tributaran exclusivament pel concepte de préstec". D'aquesta manera, es considera un fet imposable subjecte però exempt de TPO i subjecte només a AJD en la seua modalitat fixa.⁹

⁹ En aquest cas, ens estem referint a la constitució d'un préstec hipotecari entre particulars, ja que, si el préstec hipotecari el concedira una entitat financera, com a subjecte passiu de l'IVA, el fet estaria subjecte a l'IVA però també exempt d'aquest (art. 20.1.18 LIVA). Quant a la modalitat gradual d'actes jurídics documentats, hem d'indicar que hi estarà subjecte i no exempt ja que aquesta modalitat és compatible amb l'IVA.

En segon lloc, pel que fa a *la cancel·lació de la hipoteca*, hem d'advertir que es tracta d'un supòsit de no-subjecció a TPO.¹⁰ Però, a més, des de l'any 2001 les primeres còpies d'escriptures públiques notariales que documenten la cancel·lació d'hipoteques de qualsevol classe també quedaran exemptes de tributació en la modalitat d'actes jurídics documentats (Llei 14/2000, de 29 de novembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social).

Finalment, pel que fa a la *modificació o subrogació en el préstec hipotecari*, cal tenir en compte la Llei 2/94 sobre subrogació i modificació de préstecs hipotecaris, que estableix en l'article 7 l'exempció de la modalitat gradual d'AJD de l'escriptura que documente l'operació de subrogació i l'article 9 que també considera exemptes de la modalitat gradual d'AJD les escriptures públiques de novació modificativa dels préstecs hipotecaris pactats de comú acord entre creditor i deutor, sempre que el creditor siga una de les entitats a què es refereix l'article 1 de l'esmentada llei i la modificació es referisca a les condicions del tipus d'interés inicialment pactat o vigent, a l'alteració del termini del préstec, o a ambdós.

Per tant, l'única possibilitat que el préstec hipotecari estiga subjecte a la modalitat gradual d'actes jurídics documentats és quan aquest haja sigut constituït per un banc.

4. LA MODALITAT OPERACIONS SOCIETÀRIES (OS)

A) FET IMPOSABLE

Hi estan subjectes les operacions següents (art. 19):

- La constitució de societats.
- L'augment¹¹ i la disminució¹² del seu capital social.
- La dissolució de societats.

¹⁰ La cancel·lació d'un préstec hipotecari amb una entitat financera també està subjecte a l'IVA però exempt d'aquest.

¹¹ Per mitjà de l'emissió de noves accions o bé per augment de les antigues.

¹² Per mitjà de la disminució del valor nominal de les accions, per l'amortització d'aquestes o mitjançant l'agrupació d'accions per al seu canvi. En qualsevol cas, la reducció ha de ser efectiva, açò és, ha de tractar-se d'una verdadera devolució d'aportacions als socis.

- Les aportacions que efectuen els socis que no suposen un augment de capital social.
- El trasllat a Espanya de la seu de direcció efectiva o del domicili social d'una societat quan ni l'una ni l'altre estigueren prèviament situats a un Estat membre de la Unió Europea.

Cal tenir en compte, no obstant això, que com estableix l'article 45.b.11 del TRLITPAJD, segons redacció donada a aquest pel RDL 13/2010, n'estan exemptes la constitució de societats, l'augment de capital, les aportacions que efectuen els socis que no suposen un augment de capital social i el trasllat a Espanya de la seu de direcció efectiva o del domicili social d'una societat quan ni l'una ni l'altre estigueren prèviament situats a un Estat membre de la Unió Europea.

D'altra banda, no hi estan subjectes:

- Les operacions de reestructuració.
- Els trasllats de la seu de direcció efectiva o del domicili social de societats d'un Estat membre de la Unió Europea a un altre.
- La modificació de l'escriptura de constitució o dels estatuts d'una societat i, en particular, el canvi de l'objecte social, la transformació o la pròrroga del termini de durada d'una societat.
- L'ampliació de capital que es duga a terme amb càrrec a la reserva constituïda exclusivament per prima d'emissió d'accions.

B) SUBJECTE PASSIU

Estarà obligat al pagament de l'impost (art. 23), siuen quines siuen les estipulacions establides per les parts en contrari:

—La societat, en la constitució de societats, augment de capital, trasllat de seu de direcció efectiva o domicili social i aportacions dels socis que no suposen un augment de capital.

—Els socis, copropietaris, comuners o partícips pels béns i drets debuts, en la dissolució de societats i reducció del capital social.

C) BASE IMPOSABLE

Cal distingir els distints supòsits que componen el fet imposable (art. 25):

- 1) En la constitució de societats i augment de capital:

- a. Si es tracta de societats que limiten la responsabilitat dels socis, l'import normal del capital social inicialment fixat o ampliat, més, si és el cas, les primes d'emissió.
 - b. Si es tracta de societats que no limiten la responsabilitat dels socis o d'aportacions dels socis que no suposen un augment del capital social, el valor net de l'aportació (= el valor real dels béns i drets aportats minorat per les càrregues i despeses que foren deduïbles i pel valor dels deutes que queden a càrrec de la societat amb motiu de l'aportació).
- 2) Traslats de seu de direcció efectiva o de domicili social. La base imposable serà l'haver líquid que la societat tinga el dia en què s'adopte l'acord (és a dir, l'actiu menys el passiu exigible).
 - 3) Disminució de capital i dissolució. La base imposable serà el valor real dels béns i drets entregats als socis (sense deducció de despeses ni deutes).

D) TIPUS DE GRAVAMEN

El tipus de gravamen serà l'**1%**, sense que les Comunitats Autònomes tinguen capacitat normativa a la matèria.

5. LA MODALITAT ACTES JURÍDICS DOCUMENTATS (AJD)

L'impost sobre actes jurídics documentats constitueix la tercera modalitat de ITPAJD, que té el seu antecedent en el derogat impost sobre el timbre de l'Estat, i recau sobre la formalització de determinades operacions en documents de distinta naturalesa. L'article 27.1 subjecta a gravamen els documents següents:

- Documents notarials.
- Documents mercantils.
- Documents administratius.

A) DOCUMENTS NOTARIALS

1. Fet imposable

L'article 28 subjecta a gravamen les escriptures,¹³ les actes i els testimonis notarialns.

2. *Subjecte passiu*

El subjecte passiu és l'adquirent del bé o dret i, si no n'hi ha, les persones que insten o sol·liciten els documents notarialns, o aquells en l'interés dels quals s'expedisca.

3. *Base imposable (només per a la quota gradual)*

Com a regla general, la base imposable serà el valor declarat (sense perjudici d'una possible comprovació administrativa).

Ara bé, en els supòsits d'hipoteques, la base imposable serà l'import de l'obligació o capital garantit (comprèn interessos, indemnitzacions i penes per incompliment). No obstant això, si no constara expressament l'import de l'obligació garantida, la base imposable serà el capital més tres anys d'interessos.

Finalment, pel que fa a la base imposable de les actes notarialns de protesta en les lletres de canvi (és a dir, quan la lletra no és pagada o acceptada) serà el 1/3 del valor nominal de l'efecte protestat.

4. *Quota tributària*

Es distingeix entre la modalitat fixa i la gradual.

En la modalitat fixa, la quota se satisfà en estendre les matrius i les primeres i succesives còpies d'escriptures, actes notarialns (totes, excepte les de protesta) i testimonis, en paper timbrat de 0.30 € per plec o 0.15 € per full, a elecció del federatari.

En la modalitat gradual, les primeres còpies d'escriptures i actes notarialns estaran subjectes, a més de a la quota fixa, a la quota gradual, quan compleixen el requisits següents:

—Que tinguen com a objecte una quantitat o cosa valuable.

¹³ El Reglament Notarial considera escriptura pública, a més de l'escriptura matriu, les còpies d'aquestes amb les formalitats adequades (art. 221). Les còpies simples no es consideren escriptures públiques i no estan subjectes a l'impost (art. 31 TRLITPAJD).

—I que continguen actes o contractes inscrivibles en els Registres de la Propietat, Mercantil, de la Propietat Industrial o de Béns Mobles.

En aquests supòsits, s'aplicarà la quota gradual aprovada per la comunitat autònoma corresponent, i es trobarà establert en el TRLITPAJD un tipus del 0.50% que s'aplicarà subsidiàriament si la comunitat autònoma no haguera aprovat cap quota.

Pel que fa a la Comunitat Valenciana, ha establert els tipus de gravament següents:

- Tipus general: **1%**.¹⁴
- Tipus especial:
 - **0.1%** per a les primeres còpies d'escriptures que documenten adquisicions d'habitatge habitual, constitucions de préstecs hipotecaris per a l'adquisició d'un habitatge habitual d'una família nombrosa i la constitució de préstecs hipotecaris per a l'adquisició d'habitatges habituals per a persones amb discapacitats.
 - **2%** per a les primeres còpies d'escriptures que documenten la transmissió d'immobles en els quals s'haja renunciat a l'exempció de l'IVA.

B) DOCUMENTS MERCANTILS

1. Fet imposable

El fet imposable esta constituït pel lliurament, l'emissió o l'expedició de documents mercantils que compleixen una funció de gir o incorporen un crèdit susceptible de ser endossat o transmés. Així, hi estaran subjectes:

—Les lletres de canvi.

¹⁴ Segons l'article 18 del Decret Llei 1/2012, de 5 de gener, del Consell, de mesures urgents per a la reducció del dèficit en la Comunitat Valenciana, "El tipus de gravamen de la modalitat d'actes jurídics documentats de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats a què es refereix l'apartat 3 de l'article 14 de la Llei 13/1997, de 23 de desembre, de la Generalitat, per la qual es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques i restants tributs cedits, serà, fins al 31 de desembre de 2013, **el 1,2 %**".

- Els documents que facen funcions de gir o suplisquen lletres.
- Els resguards o certificats de depòsits transmissibles.
- Els pagarés, bons, obligacions emesos en sèrie per termini menor de o igual a 18 mesos representatius de capitals aliens pels quals se satisfaga una contraprestació establida per la diferència entre l'import d'emissió i el reembossable al venciment (es tracta d'actius financers amb rendiment implícit).

2. *Subjecte passiu*

Els subjectes passius són les persones o entitats que expedisquen els documents de gir o substitutius de les lletres de canvi, resguards de depòsits, pagarés, bons, obligacions i els altres títols anàlegs emesos en sèrie. En les lletres de canvi, el contribuent és el lliurador si la lletra s'ha expedit a Espanya, si s'haguera expedit a l'estranger, el contribuent seria el primer tenidor de la lletra a Espanya.

3. *Base imposable*

La base imposable en les lletres de canvi està determinada per la quantitat girada. S'estableix una regla especial aplicable als casos en què el venciment de la lletra siga superior als sis mesos des de la data d'emissió, en els quals la base imposable serà el doble de la quantitat girada. En els documents que facen funció de gir o suplisquen la lletra de canvi i en els certificats de depòsit, la base imposable serà el seu import nominal.

4. *Quota tributària*

La lletra de canvi, perquè no perda eficàcia executiva, ha d'estrendre's, necessàriament, en efectes timbrats corresponents a la seua quantia. La determinació de la quota tributària es farà d'acord amb l'escala de l'article 37 TRLITPAJD.

C) DOCUMENTS ADMINISTRATIUS

1. *Fet imposable*

Hi estan subjectes:

- La rehabilitació i transmissió de grandeses i títols nobiliaris, ja siga per cessió o successió.
- Anotacions preventives que es practiquen en els Registres Públics, quan tinguen per objecte un dret o interès valuable i no estiguen ordenats

d'ofici per l'autoritat judicial. Generalment seran les d'embargament no ordenades per un jutge.

2. *Subjecte passiu*

Els subjectes passius en la rehabilitació de grandeses i títols nobiliaris, seran els beneficiaris; mentres que en les anotacions preventives dels Registres Públics, la persona que les sol·licite.

3. *Base imposable i quota tributària*

En la rehabilitació i transmissió de grandeses i títols nobiliaris, l'impost se satisfà d'acord amb una escala establida en l'article 43 TRLITPAJD.

En les anotacions preventives que es practiquen en els Registres Públics la quota tributària es fixa aplicant el 0.50% a la base imposable, que serà el valor del dret que s'anote.

6. EXEMPCIONS COMUNES

L'article 45 TRLITPAJD estableix una enumeració d'exempcions aplicables a les tres modalitats de gravamen vistes (transmissions patrimonials oneroses, operacions societàries i actes jurídics documentats). Ara bé, aquestes exempcions mai no s'aplicaran:

- A la quota fixa dels documents notarials.
- A les lletres de canvi i documents que complisquen la mateixa funció.

Les exempcions més importants són:

1. *Exempcions subjectives* (art. 45.a TRLITPAJD): entre altres, destaquem l'Estat, les administracions públiques, les entitats sense fins lucratiu, la Creu Roja, l'ONCE, l'església catòlica i la resta de confessions que tinguen subscrits acords de cooperació amb l'estat espanyol, les caixes d'estalvis, etc.

2. *Exempcions objectives* (art. 45.b TRLITPAJD): entre altres, les següents:

- Les aportacions de béns i drets dutes a terme pels cònjuges a la societat conjugal i les adjudicacions als cònjuges en cas de dissolució d'aquesta. En aquests supòsits es considera que no hi ha transmissió a efectes de TPO ni societat efectiva a efectes d'OS.

—Les entregues de diners que constitueixen el preu dels béns transmesos, és a dir, els diners que rep la part transmetent no tributen a efectes de TPO.

—Les transmissions de valors, admesos o no a negociació en un mercat secundari oficial (excepte el que preveu l'article 108 LMV). Només tributen quan suposen una alienació del poder de disposició sobre béns immobles (és a dir, frau de llei: una venda d'accions que encobreix una transmissió d'immobles).¹⁵

—Per als habitatges de protecció oficial:

+ La transmissió de terrenys i solars i la cessió del dret de superfície per a la construcció d'edificis en règim d'habitatges de protecció oficial. Els préstecs hipotecaris sol·licitats per a l'adquisició d'aquells, quant al gravamen d'actes jurídics documentats.

+ Les escriptures públiques atorgades per a formalitzar actes o contractes relacionats amb la construcció d'edificis en règim d'habitatges de protecció oficial, sempre que s'haguera sol·licitat el règim a l'administració competent en la matèria.

+ Les escriptures públiques atorgades per a formalitzar la primera transmissió d'habitatges de protecció oficial, una vegada obtinguda la qualificació definitiva.

¹⁵ La transmissió de valors, com a regla general, està subjecta a l'IVA però exempta d'aquest i per tant no pot estar subjecta a TPO. Ara bé, quan es transmeten accions o participacions de societats que al seu torn són propietàries d'immobles, l'article 108 LMV estableix una norma antiabús, per a evitar la compra d'actius immobiliaris (que haurien de tributar a un 7% en TPO) per mitjà de la compra d'accions o participacions de societats (que n'estan exemptes). Així, en els supòsits de compravenda d'accions o participacions d'una societat en la qual més del 50% del seu actiu estiga format per immobles i per mitjà d'aquesta adquisició s'obtinga el control de la societat, no s'aplicarà l'exempció de l'article 45 TRLITPAJD i aquesta transmissió estarà subjecta a TPO, tributant al 7% (8% a partir de l'1 de gener de 2013).

+ La constitució de préstecs hipotecaris per a l'adquisició exclusiva d'habitatges de protecció oficial i els seus annexos inseparables, amb el límit màxim del preu de l'esmentat habitatge, i sempre que aquest últim no excedisca dels preus màxims establits per a les referides vivendes de protecció oficial.

—Els préstecs.

—Les transmissions de vehicles usats quan l'adquirent siga un empresari dedicat habitualment a la compravenda d'aquests i els adquirenca per a la seua revenda. Haurà de justificar-se la venda del vehicle dins de l'any següent a la data d'adquisició (subjecte a l'IVA).

—Les primeres còpies d'escriptures notariales que documenten la cancel·lació d'hipoteques, pel que fa a la quota gradual d'AJD.

7. DEDUCCIONS I BONIFICACIONS

Segons l'article 58 TRLITPAJD les deduccions podran ser:

a) *Estatals*:

- Bonificació de la quota a Ceuta i Melilla (art. 57 bis):
 - La quota gradual de documents notariales del gravamen d'AJD es bonificarà en un 50% quan el registre en què s'haja de procedir a la inscripció o anotació dels béns o actes raga a Ceuta i Melilla.
 - Es bonificaran en un 50% la quota d'OS quan l'entitat tinga a Ceuta o Melilla el domicili fiscal.
 - Es bonificarà en un 50% la quota de TPO en els casos següents:
 - a) Transmissions i arrendaments de béns immobles situats a Ceuta o Melilla.
 - b) Transmissions de béns mobles els adquirents dels quals tinguen a Ceuta o Melilla la residència habitual

(si és persona física) o el domicili fiscal (si és persona jurídica).

b) *Autonòmiques:*

Les CA poden establir deduccions i bonificacions en aquelles matèries sobre les quals tenen capacitat normativa en matèria de tipus de gravamen (és a dir, TPO i ADJ quota gradual documents notarial), aplicables després de les estatals.

8. DEVOLUCIONS

El contribuent tindrà dret a la devolució de l'impost satisfet quan es declare, judicialment o administrativament, la nul·litat, rescissió o resolució de l'acte o contracte, sempre que:

1) La reclamació s'efectue dins del termini de prescripció de l'art. 64 LGT (que comptarà des de la fermesa de la resolució).

2) I que l'acte o contracte no li haguera produït cap efecte lucratiu (és a dir, quan no es justifiqui que els interessats han dut a terme les recíproques devolucions).

No procedirà la devolució de l'impost satisfet quan el contracte:

a) Es resolga o rescindisca per incompliment de l'obligat al pagament de l'impost.

b) O quede sense efecte per mutu acord (considerant-se la devolució de prestacions, en aquest últim supòsit, un acte nou subjecte a tributació).

9. GESTIÓ DE L'IMPOST

A) AUTOLIQUIDACIÓ

L'impost serà objecte d'autoliquidació per part del subjecte passiu. Tres aspectes que cal tenir en compte:

a) *Termini de presentació.* L'impost caldrà presentar-lo en el termini de 30 dies hàbils que comptaran des del moment en què es cause l'acte o contracte. Pel que fa a la meritació, cal distingir entre:

+ Transmissions patrimonials oneroses. Serà el dia en què es duga a terme l'acte o contracte gravat.

+ Operacions societàries i actes jurídics documentats. Serà el dia en què es formalitzi l'acte subjecte a gravamen.

b) *Lloc de presentació.* L'impost es presentarà en les oficines liquidadores de la comunitat autònoma competent, segons els punts de connexió analitzats, per a la recaptació de l'impost. Passos que cal dur a terme:

- 1) Emplenament del model oficial d'autoliquidació (600/620).
- 2) Pagament de l'impost autoliquidat en qualsevol entitat col·laboradora.
- 3) Presentació en les oficines liquidadores o d'atenció al client de la CA.

c) *Documentació que cal aportar:*

—Model oficial d'autoliquidació: 600 (general) o 620 (vehicles usats).

—Còpia autèntica del document notarial, judicial o administratiu en què conste l'acte que origina el tribut o original i còpia si es tracta de documents privats.

B) COMPROVACIÓ DE VALORS

L'administració podrà, en tot cas, comprovar el valor real dels béns i drets transmesos o, si és el cas, de l'operació societària o de l'acte jurídic documentat (art. 46 TRLITPAJD i arts. 57, 134 i 135 LGT).

Quan el valor declarat pels interessats fóra superior al resultant de la comprovació, el valor declarat tindrà la consideració de base imposable; en canvi, si el valor resultant de la comprovació o el valor declarat resultara inferior al preu o la contraprestació pactada, es tindrà en compte aquesta última magnitud com a base imposable.

Ara bé, no obstant això, quan de la comprovació resultaren valors superiors als declarats pels interessats, aquests podran impugnar-los en els terminis de reclamació de les liquidacions que hagen de tenir en compte els nous valors. A més, quan els nous valors puguin tenir repercussions tributàries per als transmetents es notificaran a aquests per separat perquè puguin procedir a la seua impugnació en reposició o en via economicoadministrativa o sol·licitar la seua correcció per mitjà d'una taxació pericial contradictòria i, si la reclamació o la correcció anaren estimades en tot o en part, la resolució dictada beneficiarà també els

subjectes passius de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

C) GESTIÓ AUTONÒMICA DE L'IMPOST

La gestió de l'impost la duen a terme, per delegació de l'Estat, les comunitats autònomes. (és a dir, cessió de la gestió, liquidació, recaptació i inspecció de l'ITPAJD).

TEMA 4
IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT

ÍNDEX

- 1. FONTS NORMATIVES**
- 2. NATURALESA**
- 3. FUNCIONAMENT DE L'IMPOST**
- 4. ÀMBIT D'APLICACIÓ: TERRITORIALITAT**
- 5. FET IMPOSABLE: OPERACIONS NO SUBJECTES, EXEMPCIONS, LLOC DE REALITZACIÓ, SUBJECTE PASSIU, MERITACIÓ I BASE IMPOSABLE**
 - A) OPERACIONS INTERIORS
 - B) ADQUISICIONS INTRACOMUNITÀRIES
 - C) IMPORTACIONS
- 6. TIPUS DE GRAVAMEN**
- 7. RÈGIM DE DEDUCCIONS**
- 8. DEVOLUCIONS**
- 9. RÈGIMS ESPECIALS**
- 10. GESTIÓ DE L'IMPOST**

1. FONTS NORMATIVES

Les normes que regulen l'impost sobre el valor afegit són:

- 1) La Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit (d'ara endavant, LIVA) que va substituir la Llei 30/1985, de 2 d'agost, per la qual es va implantar aquest impost a Espanya, ja que l'adopció de l'IVA fou una de les condicions assenyalades per a l'adhesió a la llavors Comunitat Econòmica Europea (avui Unió Europea).
- 2) El Reglament de l'impost sobre el valor afegit, aprovat pel Reial decret 1624/1992, de 29 de desembre (d'ara endavant, RIVA). Si bé, a més, resulta de gran transcendència en aquesta matèria el reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació (aprovat pel Reial decret 1496/2003, de 28 de novembre), ja que la factura és un element clau en la mecànica de l'IVA.

No obstant això, a l'hora d'exposar les fonts normatives de l'IVA cal tenir en compte que es tracta d'un tribut harmonitzat en la Unió Europea,

fet que suposa que la normativa espanyola citada no es més que la transposició al nostre ordenament de les directives comunitàries d'harmonització adoptades en matèria d'IVA.

En efecte, la llei de l'IVA és una llei en certa manera peculiar:

- 1) Cert és que es tracta d'una llei aprovada per les Corts Generals com la resta de lleis.
- 2) Però és necessari matisar que les Corts Generals no són del tot lliures a l'hora de fixar-ne el contingut, ja que aquest està condicionat o, millor, predeterminat, per la normativa europea, en concret, per les directives comunitàries en matèria d'IVA (les quals són normes de compliment obligatori per tots els Estats membres, i aquests les han d'incorporar al seus respectius ordenaments). És per això que diem que l'IVA és un impost harmonitzat en la Unió Europea, ja que tant Espanya com la resta dels Estats membres tenen un marge de maniobra molt reduït a l'hora de regular-lo.

I per què la Unió Europea ha optat per harmonitzar els impostos sobre el valor afegit dels seus Estats membres? Per una raó bàsica: per aconseguir fer efectiva la lliure circulació de mercaderies i capitals en què es basa el mercat interior europeu. En efecte, per aconseguir aquest objectiu, es feia necessari aproximar les legislacions dels Estats membres en matèria d'IVA, ja que aquest és un impost que grava el consum, motiu pel qual difícilment podrà donar-se una lliure circulació de mercaderies i capitals en el mercat interior europeu (o, el que és el mateix, un lliure "consum" en aquest) si els impostos que graven aquest consum són absolutament diferents en tots i cada un dels països membres de la UE.

Per això es va optar per establir un "sistema comú" d'impost sobre el valor afegit per a tots els Estats de la UE, implantat per mitjà de la denominada sisena directiva (Directiva 77/388/CEE, del Consell, de 17 de maig de 1977), i regulat en l'actualitat per la Directiva 2006/112/CE, que refon i deroga la sisena directiva i la resta de normes.

2. NATURALESA

L'article 1 LIVA estableix que l'impost sobre el valor afegit és un tribut:

- 1) Indirecte.

- 2) Que recau sobre el consum derivat del tràfic empresarial.
- 3) I que grava les operacions següents:
 - a. Les entregues de béns i prestacions de serveis efectuades per empresaris i professionals.
 - b. Les adquisicions intracomunitàries de béns.
 - c. I les importacions de béns.

Per tant, destaquem la seua naturalesa d'impost indirecte, tant en la seua accepció jurídica com econòmica.

a) Des d'un punt de vista econòmic, perquè la despesa és una manifestació de capacitat econòmica menys expressiva (o, si es vol, menys directa), que l'obtenció de renda o la possessió d'un patrimoni.

—En efecte, de vegades, gastar, lluny de significar una mostra de riquesa, és simplement un acte necessari per a poder viure.

—Així doncs, mentre que la renda i el patrimoni són impostos directes perquè graven manifestacions principals de riquesa, el consum només posa de manifest aquesta riquesa de manera tangencial.

b) L'impost sobre el valor afegit també és un impost indirecte des d'un punt de vista jurídic, ja que en l'IVA es preveu la repercussió o translació de la càrrega tributària de l'impost a un tercer.

—És a dir, es permet que el subjecte passiu de l'IVA (l'obligat al pagament de l'impost) es rescabale de la quota pagada traslladant el cost de l'impost a una altra persona aliena a la relació juridictributària.

—En efecte, en l'IVA, el tribut l'ingressa, en la majoria dels casos, l'empresari o el professional que entrega el bé o presta el servei, però aquests el repercuteixen al client en el preu, de manera que és el consumidor qui al final suporta realment l'impost.

A més de ser un impost indirecte, hi ha unes altres notes que caracteritzen l'IVA:

1. És un impost *real*, ja que la persona no és un dels elements essencials en la definició del fet imposable de l'IVA, com sí que

succeeix en els impostos personals. Així, amb independència que la persona que du a terme l'operació pugui fer-ne unes altres, cada una d'elles té entitat per si sola, al marge de la persona, per a fer nàixer l'obligació de pagar l'IVA. Per tant, en l'IVA l'important no és la persona que du a terme l'operació gravada, sinó l'operació en si mateixa considerada.

2. És un impost *objectiu*, ja que les circumstàncies personals i familiars del contribuent no es tenen en compte per a quantificar la quota de l'impost sobre el valor afegit.

3. És un impost *instantani*, en la mesura que el fet imposable de l'IVA s'esgota cada vegada que es du a terme l'entrega d'un bé, la prestació d'un servei, una adquisició intracomunitària o una importació. L'IVA es merita (és a dir, naix) en el moment mateix en què es du a terme l'operació (per això es diu que és "instantani"): en la pràctica pot dir-se que es genera un impost cada vegada que es du a terme una d'aquestes operacions. Doncs bé, l'IVA és un impost instantani en la mesura que naix de manera independent cada vegada que es duen a terme les operacions que integren el seu fet imposable, sense que això impedisca que es declare i liquide periòdicament.

4. És un impost *proporcional*, ja que l'actual regulació de l'impost contempla tres tipus de gravamen diferents:

- a) Un tipus general (21%); aplicable des de l'1 de setembre de 2012.
- b) Un tipus reduït (10%); aplicable des de l'1 de setembre de 2012.
- c) I un tipus superreduït (4%).

Són aplicables uns tipus de gravamen o uns altres en funció de les operacions dutes a terme (per exemple, el tipus superreduït es reserva per a determinats consums considerats de primera necessitat).

Així, l'IVA és un impost proporcional, en contraposició a progressiu o regressiu, ja que, una vegada determinat el tipus aplicable segons l'operació duta a terme (sigui el 21%, el 10% o el 4%), aquest roman invariable sigui quin sigui el valor de la base imposable.

5. És un impost *parcialment cedit a les comunitats autònomes*. Així, les comunitats autònomes tenen dret al 50% de la recaptació de l'IVA que corresponga al consum produït al seu territori (art. 35 Llei 22/2009).

Per a determinar quina part de la recaptació de l'IVA s'ha produït en el territori de cada una de les comunitats autònomes, caldrà ajustar-se a les dades certificades per l'Institut Nacional d'Estadística.

La cessió d'aquest impost no ha suposat, en canvi, l'atribució de capacitat normativa en matèria d'IVA a les comunitats autònomes, a causa del seu caràcter de tribut harmonitzat en la UE.

3. FUNCIONAMENT DE L'IMPOST

Per entendre el funcionament de l'IVA és necessari que ens referim als tres principis que el regeixen.

1) Primer principi: l'IVA és un impost sobre el consum, encara que el subjecte passiu no és el consumidor sinó l'empresari o el professional.

L'article 1 LIVA estableix que l'impost sobre el valor afegit és un tribut de naturalesa indirecta i que recau sobre el consum.

No obstant això, la llei, en definir el fet imposable de l'IVA (és a dir, el pressupost de fet la realització del qual origina el naixement de l'obligació de pagar el tribut) indica que aquest impost grava, a més de les adquisicions intracomunitàries i les importacions, les operacions d'entregues de béns i prestacions de serveis realitzades a territori espanyol per empresaris o professionals.

Pel que fa a aquestes últimes operacions (anomenades "operacions interiors"), sens dubte, les més nombroses en la pràctica, s'observa com són els empresaris o professionals, com a realitzadors del fet imposable, els contribuents per l'IVA. Per tant, ací apareix la primera dificultat de l'impost: no diu la llei que l'IVA és un impost que recau sobre el consum? En conseqüència: per què es defineix el fet imposable de l'impost com les entregues de béns i prestacions de serveis duts a terme per empresaris i professionals? No hauria de definir-se el fet imposable de l'impost com les

adquisicions de béns i serveis dutes a terme per particulars a empresaris o professionals? A què es deu aquesta paradoxa, aquesta alteració de l'enfocament?

Doncs bé, la resposta és que tot aquest embolic respon a un objectiu pràctic. Certament, no tindria sentit crear un impost sobre el consum com l'IVA si aquest no s'acompanya de mecanismes que facen possible la seua recaptació efectiva i sense transtorns excessius. Seria factible que l'impost sobre el consum (és a dir, l'IVA) hagueren d'ingressar-lo els propis consumidors? Seria factible que els ciutadans, a més de fer la seua declaració anual de l'IRPF, hagueren de fer una declaració periòdica de les compres que han fet i calcular l'impost sobre el consum que els correspon pagar?

Per tot això, la llei ha optat perquè siguen els empresaris i professionals que entreguen els béns o presten els serveis als consumidors els obligats a autoliquidar i ingressar l'IVA, però òbviament sense que els coste 1 euro (d'impost, encara que els costa molt la seua gestió). Així, donada la impossibilitat pràctica que cada ciutadà declarara tots els seus consums, autoliquidara l'IVA i ho ingressara, la llei ha buscat uns altres subjectes que, tenint alguna implicació o proximitat amb el consum, disposen de millors mitjans per a relacionar-se amb l'administració i complir amb les obligacions tributàries. És per això que s'imposa als empresaris i professionals que duen a terme operacions comercials amb els consumidors un deure de col·laboració en la gestió de l'IVA.

En resum, el legislador ha optat per definir el fet imposable de l'IVA com vendre o prestar un servei, ha atorgat la condició de subjecte passiu als empresaris i professionals, i ha establert el mecanisme de la repercussió perquè finalment la càrrega tributària recaiga en qui verdaderament manifesta la riquesa que es vol gravar: el consumidor final.

2) Segon principi: l'IVA és un impost sobre el consum, encara que s'aplica no sols en les operacions de consum, sinó en totes les fases de l'activitat econòmica.

L'IVA és un impost general per dos motius:

- 1) Perquè grava la despesa en qualsevol producte, és a dir, l'adquisició de qualsevol bé o servei; a diferència d'aquells altres

impostos indirectes que graven consums específics, de béns i serveis concrets, com els impostos especials (alcohol o tabac, per exemple).

2) Perquè l'obligació de pagar l'IVA no sols naix quan els consumidors, els particulars, adquireixen béns i serveis, sinó que aquesta obligació existeix en totes les adquisicions de béns i serveis que es fan, fins i tot quan els béns i serveis siguen adquirits per empresaris i professionals per a destinar-los a la seua activitat econòmica. Per això es diu que l'IVA és un impost "multifàsic" que opera en totes i cada una de les fases de l'activitat econòmica (frabricació, distribució i comercialització).

Ací apareix una altra de les dificultats o complexitats de l'impost: per què es parla d'un impost sobre el consum si l'IVA s'aplica en totes les fases de l'activitat econòmica? Doncs perquè, en realitat, encara que qualsevol operació econòmica generarà l'obligació d'ingressar l'IVA, no tot aquell que l'ingressa està realment suportant l'impost.

Tot això al final demostra que l'IVA sí que és en realitat un impost sobre el consum i recau només sobre el consum, ja que al final grava únicament les adquisicions finals dels particulars; mentre que en les adquisicions intermèdies dutes a terme per empresaris i professionals, l'impost apareix però sense arribar a ser una autèntica càrrega per a ells (és a dir, sense que els coste un cèntim), gràcies al mecanisme de la deducció que hem vist. En aquestes fases intermèdies es diu que l'impost és "neutre", perquè no representa una càrrega per a l'empresari o professional que l'ingressa.

La raó que explica per què s'ha articulat així l'IVA respon, bàsicament, al control del frau fiscal. En efecte, el fet pel qual l'IVA s'aplica en totes les fases de l'activitat econòmica proporciona un important control del desenvolupament de les operacions econòmiques, ja que els empresaris o professionals només podran deduir-se l'IVA que suporten si aquest consta en les factures dels seus proveïdors, amb la qual cosa s'incentiva que les operacions comercials es formalitzen correctament des del principi de la cadena productiva.

3) *Tercer principi: l'IVA és un impost sobre "el valor afegit", però la base imposable la constitueix no sols "el valor afegit" sinó l'import total del bé o servei.*

Cal tenir present que fins que els béns o serveis arriben al seu destí final (és a dir, als ciutadans consumidors), hauran passat per distintes fases (fabricació, distribució i comercialització) i en cada una d'elles els operadors econòmics que hagen intervingut, amb la seua activitat (de producció, de distribució o de comercialització) hauran anat "afegint" un valor al producte final.

Per tant, si aquest impost es denomina impost sobre el valor afegit, per què no es grava només aquest valor afegit? És a dir, per què no s'utilitza com a base imposable de l'IVA el valor afegit per l'empresari en cada operació en lloc del preu complet del producte? La raó és la següent:

1. Si l'impost s'aplicara només sobre el valor afegit, el consumidor final només pagaria, en adquirir el bé o servei, l'IVA corresponent al valor afegit per l'últim empresari.
2. Doncs bé, atés que l'IVA és un impost sobre el consum, el consumidor ha de pagar l'IVA complet, és a dir, l'IVA corresponent a la suma de tots els valors afegits per tots els empresaris que hagen anat intervenint en les distintes fases del procés econòmic.
3. Per a això, la base imposable de l'impost ha de ser la suma de tots els valors afegits pels distintes operadors de la cadena, suma que equival al preu final pagat pel consumidor.

Però, si per aquesta raó l'IVA ha de calcular-se sobre el preu total del bé, per què es continua anomenant impost sobre el valor afegit? Doncs, perquè, a pesar de tot, continua sent un impost "sobre el valor afegit" si ho mirem des de la perspectiva de l'impost que ingressa cada subjecte passiu (és a dir, cada empresari o professional) en la seua liquidació.

4. ÀMBIT D'APLICACIÓ: TERRITORIALITAT

L'article 3 LIVA estableix que l'àmbit espacial en què s'aplica l'IVA és el territori peninsular espanyol i les Illes Balears, i se n'exclouen les Illes Canàries, Ceuta i Melilla.

Per tant, pel que fa a Canàries, Ceuta i Melilla, cal tenir presents dues qüestions importants:

- a) En primer lloc, que en aquests territoris no s'aplica l'IVA. Això està causat principalment per la seua especial ubicació geogràfica, ja que suposa per als operadors econòmics que rauen a Canàries, Ceuta i Melilla costos més elevats i més dificultats a l'hora de dur a terme transaccions fora dels seus respectius territoris. Per això, Canàries, Ceuta i Melilla gaudeixen d'un tractament específic en l'àmbit de la imposició indirecta, caracteritzat, bàsicament, per tenir una pressió fiscal sobre el consum menor que la resta d'Espanya. Ara bé, encara que a Canàries, Ceuta i Melilla no s'aplica l'IVA, cal tenir en compte que en aquests territoris sí que hi ha uns altres impostos sobre el consum, caracteritzats, com hem dit, perquè comporten una tributació menor. Així, Canàries gaudeix d'un règim econòmic i fiscal propi, de manera que, en lloc de l'IVA, aplica un altre impost, l'impost general indirecte canari (IGIC). Mentre que a Ceuta i Melilla s'aplica, en lloc de l'IVA, l'impost sobre la producció, els serveis i la importació a les ciutats de Ceuta i Melilla.
- b) I, en segon lloc, cal assenyalar que les entregues de béns que provenen de Canàries, Ceuta i Melilla tindran, als efectes de l'IVA, la consideració d'importacions i no d'operacions dutes a terme en territori espanyol. En efecte, Canàries, Ceuta i Melilla es consideren, als efectes de l'IVA, com si no formaren part d'Espanya ni, per tant, de la Unió Europea, i se n'assimila el tractament al que tenen els països tercers no comunitaris. En conseqüència, als efectes de l'IVA, es considerarà importació l'entrada en la Unió Europea de béns procedents de Canàries, Ceuta i Melilla.

5. FET IMPOSABLE: OPERACIONS NO SUBJECTES, EXEMPCIONS, LLOC DE REALITZACIÓ, SUBJECTE PASSIU, MERITACIÓ I BASE IMPOSABLE

La Llei 37/1992 descompon el fet imposable de l'IVA en tres modalitats:

- 1) Les entregues de béns i prestacions de serveis.
- 2) Les adquisicions intracomunitàries de béns.
- 3) Les importacions.

La primera modalitat engloba totes les operacions interiors (és a dir, les dutes a terme a la Península i les Balears).

En canvi, les dues últimes modalitats es refereixen a les operacions del tràfic internacional, dutes a terme bé en l'interior de la Unió Europea, entre operadors residents a Estats membres (adquisicions intracomunitàries) o bé entre operadors residents a la Unió Europea i operadors residents a països no comunitaris.

A) La “solució definitiva”: la tributació en l'Estat d'origen dels béns.

La solució definitiva consisteix en: En primer lloc, que les entregues intracomunitàries de béns tributen, als efectes de l'IVA, en l'Estat d'origen de l'operació econòmica, és a dir, que s'aplica l'IVA existent en l'Estat de la Unió Europea des del qual ixen els béns, fet que converteix en subjecte passiu de l'impost l'empresari que entrega els béns (és a dir, l'exportador), que haurà d'ingressar l'IVA resultant de l'operació en la Hisenda del seu país. Posteriorment, l'Estat membre que ha recaptat l'IVA (és a dir, aquell des del qual es produeix l'exportació) transfereix l'import recaptat a l'Estat de destí de l'operació. És a dir, l'Estat membre en què es reben els béns (l'Estat de l'importador), ja que és aquest el país en el qual, en realitat, s'ha produït l'entrega de béns.

B) La “solució transitòria”: la tributació en l'Estat de destí dels béns.

La Unió Europea no ha aconseguit encara posar en pràctica el règim de “tributació en origen”. En efecte, aquest “règim definitiu” va pretendre implantar-se ja en la Unió Europea el 1993, però les importants diferències existents entre les legislacions nacionals dels Estats membres (fonamentalment, pel que fa als tipus de gravamen aplicables) en van impedir l'aprovació.

En conseqüència, la Unió Europea va decidir aprovar un règim transitori fins que, harmonitzats tots els tipus de gravamen de l'IVA de tots els Estats membres, se subsistís pel règim definitiu. Aquesta substitució hauria d'haver-se produït el 1997, però de moment no ha ocorregut, ni probablement ocorrerà a mitjà termini.

I, en què consistix aquest “règim transitori”? Cal distingir dos supòsits, en funció de si l'adquirent dels béns és un empresari o professional o, pel contrari, és un particular.

1) *Supòsits en què l'adquirent dels béns siga un empresari o professional:* en aquests casos, el règim transitori preveu una solució totalment oposada a la del règim definitiu. Així, l'operació tributarà en l'Estat de destí (és a dir, en l'Estat en què es produeix la importació dels béns) i no en l'Estat d'origen o des del qual s'exporten els béns. Les conseqüències d'aquest mètode de "tributació en destí" són les següents: primera, que s'aplica l'IVA de l'Estat de destí dels béns; segona, que la Hisenda en la qual s'ha d'ingressar l'IVA és també la de l'Estat de destí dels béns; i, tercera, que el subjecte obligat a fer l'ingrés de l'IVA és l'empresari o professional adquirent dels béns (és a dir, l'importador). El possible "fraud" que podria produir-se a través d'aquest mètode s'intenta solucionar a través de "l'intercanvi d'informació" entre els dos Estats membres implicats.

2) *Supòsits en què l'adquirent dels béns siga un particular:* En aquests casos, ens trobem davant del que es denominen "vendes a distància" i la solució donada és la següent. L'entrega del bé pot tributar en l'Estat d'origen dels béns (és a dir, en l'Estat des del qual el venedor exporta els béns) o en l'Estat de destí (açò es, l'Estat en què el comprador rep els seus béns). En efecte, si l'import total de les entregues efectuades pels empresaris des de l'Estat membre d'origen al de destí ha superat, en l'any natural precedent o l'any en curs, una determinada quantitat fixada per cada Estat membre (en el cas d'Espanya: 35.000€, art. 68.Tres.4 LIVA) tributarà en l'Estat de destí dels béns, de manera que, en primer lloc, s'aplicara l'IVA de l'Estat de destí dels béns; en segon lloc, la Hisenda en la qual s'ha d'ingressar l'IVA és també la de l'Estat de destí dels béns; i, en tercer lloc, el subjecte obligat a realitzar l'ingrés de l'IVA és l'empresari o professional que entrega els béns (és a dir, el venedor). Pel contrari, si l'import total de les entregues no superen aquesta quantitat, l'empresari venedor podrà optar entre tributar en l'Estat de destí dels béns, en la mateixa manera assenyalada anteriorment, o tributar en l'Estat d'origen dels béns.

Una vegada assenyalat el funcionament general de l'IVA, analitzarem per separat cada una de les modalitats del seu fet imposable, i delimitarem, per a cada una d'aquestes modalitats, els supòsits de no subjecció, d'exempció, el lloc de realització del fet imposable, el subjecte passiu, la meritació i la base imposable.

A) OPERACIONS INTERIORS

1) Fet imposable

En primer lloc, l'article 4 LIVA estableix que estan subjectes a l'IVA les entregues de béns i les prestacions de serveis dutes a terme en el territori d'aplicació de l'impost (és a dir, en la Península i les Balears), per empresaris o professionals, a títol onerós, i en l'exercici de les seues activitats empresarials o professionals.

En definitiva, estem davant de les denominades "operacions interiors", és a dir, entregues de béns o prestacions de serveis dutes a terme en territori espanyol (a excepció, cal tenir en compte, de Canàries, Ceuta i Melilla).

a) *Concepte "d'empresari o professional"*: l'article 5 LIVA assenyala que són empresaris o professionals les persones o entitats que duen a terme activitats empresarials o professionals: I què entén la llei per activitats empresarials o professionals? Doncs aquelles que impliquen l'ordenació per compte propi de factors de producció, materials i humans amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis. Així, es consideren activitats empresarials o professionals, entre altres, les següents:

- Les extractives, sempre que es concreten en les entregues dels béns extrets (minerals, productes petrolífers).
- Les industrials: de transformació, muntatge, contrucció o reparació de béns.
- Les comercials: compravenda de béns.
- Els serveis: transports, arrendaments, hostaleria i restauració, mediació.
- Les agràries: agricultura, ramaderia i pesca.
- I les activitats liberals i artístiques.

Per tant, són empresaris o professionals als efectes de l'IVA aquells que duen a terme aquestes activitats empresarials o professionals. Fins al 2008, la LIVA establia que les societats mercantils es consideraven empresaris en tot cas, amb independència, fóra quina fóra l'activitat a què es dedicaren. No obstant això, des de la modificació normativa operada en aquest exercici, es considera que les societats mercantils són empresaris o professionals "excepte prova en contra" (Art. 5.1.b LIVA).

La llei també considera empresaris o professionals les persones que efectuen les operacions següents, encara que siguin ocasionals o aïllades: arrendaments de béns; entregues a un altre país comunitari de mitjans de transports nous; i, urbanització de terrenys o promoció o construcció d'edificacions destinades a la venda.

b) *Conceptes “d’entrega de béns” i “prestacions de serveis”.*

1) *Entrega de béns:* l'article 8 defineix l'entrega de béns com la transmissió del poder de disposició sobre béns corporals. El poder de disposició dels béns que es transmeta ha de ser equivalent al que en té el propietari, encara que no es transmeta la titularitat jurídica sobre el bé. Entre els béns corporals es comprenen, a més dels normals, el gas, la calor, el fred, l'electricitat i la resta de modalitats d'energia. A més, l'article 9 LIVA considera operacions assimilades a les entregues de béns el denominat “autoconsum de béns”, que consisteix en la transferència o transmissió de béns sense contraprestació.

√ La modalitat més usual té lloc quan els béns es transfereixen del patrimoni empresarial o professional al patrimoni privat del mateix empresari o professional per al seu ús particular sense rebre-hi contraprestació i sempre que en l'adquisició d'aquests béns l'empresari haja suportat IVA i se l'haja pogut deduir.

√ L'explicació de per què han de tributar als efectes de l'IVA aquests autoconsums resideix en el fet que s'assimilen a les entregues de béns subjectes per a evitar consums finals per a ús particular no gravats per l'IVA.

2) *Prestació de serveis:* l'article 11 LIVA defineix la prestació de serveis d'una manera residual, incloses totes les operacions subjectes a l'IVA que no constitueixen entregues de béns, adquisicions intracomunitàries de béns o importacions de béns. La LIVA conté una llista enunciativa d'operacions que tenen aquesta consideració; s'hi pot assenyalar, com allò més característic, l'exercici independent d'una professió, art o ofici (advocats, procuradors, graduats socials, auditors, etc.). Cal destacar que no queden subjectes a l'IVA els autoconsums interns de serveis. És a

dir, la prestació per a si mateix dels serveis que el subjecte passiu du a terme en el desenvolupament de la seua activitat.

2) Operacions no subjectes.

L'article 7 LIVA estableix la no subjecció a l'impost de certes operacions, entre les quals cal destacar les següents:

- 1) Transmissió d'un conjunt d'elements que formen part del patrimoni professional o empresarial del subjecte passiu i que constituïsquen una unitat econòmica autònoma.
- 2) Entregues gratuïtes de mostres.
- 3) Serveis prestats per persones en règim de dependència derivada de relacions laborals o administratives.
- 4) Les prestacions de serveis a títol gratuït que siguin obligatòries per al subjecte passiu en virtut de normes jurídiques.

3) Exempcions.

Les exempcions poden ser plenes o limitades:

a) *Les operacions amb exempció plena* són les exportacions i les entregues intracomunitàries de béns.

Aquestes operacions, a pesar d'estar exemptes d'IVA a Espanya, donen dret a la devolució de les quotes de l'IVA suportat per l'empresari o professional en l'adquisició dels béns que ara s'entreguen fora del territori nacional.

b) *Són operacions amb exempció limitada*, entre altres, les següents: les prestacions de serveis mèdics; la prestació d'educació; la prestació de determinats serveis esportius; la prestació de determinats serveis culturals; les operacions financeres (concessió de préstecs, prestació d'aval o de fiances, etc.); certes operacions immobiliàries (Art. 20.Un, apartats 20,21,22 i 23 LIVA): l'entrega de terrenys rústics i la resta que no tinguen la condició d'edificables, les segones i ulteriors entregues d'edificacions, quan tinguen lloc després d'acabada la construcció o rehabilitació, i els arrendaments de terrenys i immobles destinats exclusivament a habitatges. No obstant això, l'exempció d'algunes d'estes operacions immobiliàries és susceptible de renúncia (Art. 20.Dos LIVA).

Les operacions que gaudeixen d'una exempció limitada als efectes de l'IVA no donen dret a la deducció ni a la devolució de les quotes de l'IVA suportat per l'empresari o professional pels béns

adquirits per a ser utilitzats en el desenvolupament de la seua activitat.

4) Lloc de realització del fet imposable.

La determinació del lloc de realització del fet imposable (és a dir, saber en quin Estat s'entén realitzada l'entrega del bé o la prestació del servei) té una importància decisiva, en la mesura que determinarà si l'entrega o prestació s'entén realitzada a Espanya (territori d'aplicació de l'impost, d'ara endavant TAI), cas en què es tractarà d'una "operació interior", s'aplicarà l'IVA espanyol i es recaptarà l'impost la hisenda espanyola; o si, al contrari, aquelles s'entenen dutes a terme en un altre Estat (i en aquest cas, l'IVA aplicable i la recaptació de l'impost correspondran a aquest altre Estat).

1) Entregues de béns:

- a. Regla general: les entregues de béns que no siguen objecte d'expedició o transport fora d'Espanya es consideren localitzades a Espanya quan els béns es posen a disposició de l'adquirent en la Península o Balears.
- b. Primera regla especial: béns immobles. S'entenen fetes a Espanya les entregues de béns immobles que estiguen situats en el territori d'aplicació de l'impost (és a dir, en la Península i les Balears).
- c. Segona regla especial: béns transportats fora d'Espanya. Les entregues de béns mobles corporals que hagen de ser objecte d'expedició o transport fora d'Espanya per a posar-los a disposició de l'adquirent s'entenen fetes a Espanya quan l'expedició o el transport s'inicien en aquest territori.

2) Prestació de serveis:

- a. *Regla general*: els serveis s'entenen realitzats en el TAI: quan el destinatari siga un empresari o professional (que actue com a tal) i raga en aquest territori la seu de la seua activitat econòmica; i quan el destinatari no siga un empresari o professional que actue com a tal, sempre que els serveis els presten un empresari o professional i la seu de la seua activitat econòmica es trobe en el TAI. Aquesta regla té una excepció quan es presten determinats serveis (publicitat, asesorament, etc.), sempre que el destinatari

- no siga un empresari o professional que actue com a tal i estiga establert fora de la Unió Europea.
- b. *Primera regla especial*: béns immobles. S'entenen prestats a Espanya els serveis relacionats amb béns immobles que raguen en aquest territori: serveis de lloguer, serveis relatius a l'execució d'obra (inclosos els prestats per arquitectes o enginyers), serveis de vigilància o seguretat de l'immoble, etc.
 - c. *Segona regla especial*: serveis localitzats en el lloc on es duguen a terme materialment: transports (pel trajecte que discórrega en el TAI); activitats culturals, esportives, etc.; prestats per via electrònica (en determinats casos); etc.
 - d. *Regla de tancament* (art. 70.Dos LIVA): determinats serveis que no s'entenguen duts a terme en la UE, les Illes Canàries, Ceuta o Melilla però la utilització del servei o l'explotació efectiva dels quals es duga a terme en el TAI.

5) *Subjecte passiu.*

1) *Regla general: l'empresari o professional.* El subjecte passiu de les operacions interiors és l'empresari o professional establert a Espanya que du a terme les entregues de béns o les prestacions dels serveis i queda obligat al pagament de l'impost i al compliment de les altres obligacions formals (art. 84.Un.1 LIVA).

Doncs bé, en no coincidir el subjecte passiu i el subjecte que realment es vol gravar amb l'IVA, es permet que l'empresari o professional trasllade la càrrega tributària al consumidor final, és a dir, es possibilita que li repercutisca l'impost. La repercussió s'ha de dur a terme per mitjà de factura o document anàleg (tiquet) en el qual es consignen separatament la base imposable (preu) i la quota repercutida en concepte d'IVA; es perdrà el dret a repercutir l'impost transcorregut un any des de la data de la meritació (des de la data en què es duga a terme l'operació).

2) *Regla especial: la inversió del subjecte passiu* (Art. 84.Un.2 i 3 LIVA). Es tracta d'aquells casos en què les entregues de béns o prestacions de serveis les duen a terme persones o entitats no establides a Espanya, i en aquest cas el subjecte passiu serà el destinatari de les operacions, sempre que es tracte d'un empresari o professional que estiga establert a Espanya. En aquests casos, l'empresari declarat subjecte passiu (el destinatari de les

operacions) ha de: pagar el preu sense IVA a l'empresari o professional no establert a Espanya que li entrega el bé o presta el servei; "autorrepercutir-se" l'impost per mitjà de l'expedició d'una factura a si mateix; i ingressar l'IVA en Hisenda. L'impost autorrepercutit i la deducció procedent han d'incloure's en la liquidació del període en què es duguen a terme les operacions.

Amb aquesta mesura es busca simplificar l'aplicació de l'IVA i s'evita que, en determinats supòsits, empresaris o professionals amb escassos punts de connexió amb Espanya hagen d'assumir obligacions amb la Hisenda espanyola per operar amb empresaris establerts en el nostre territori. Per això, l'administració, sense renunciar a la recaptació de l'IVA generat en aquestes operacions, exigeix el pagament al subjecte amb què li és més fàcil entaular una relació jurídica. A més, l'impost el continua suportant el comprador, si bé en aquests casos el pagarà directament a la Hisenda i no a través de l'empresari o professional que presta el servei.

6) Meritació.

1) *Entregues de béns.* La meritació es produeix quan els béns es posen a disposició de l'adquirent. L'entrega del bé determina l'exigència de la totalitat de l'IVA corresponent, encara que no s'haja produït el pagament total de la contraprestació convinguda. No obstant això, si hi haguera pagaments anticipats (és a dir, anteriors a l'entrega del bé), l'IVA corresponent a aquests pagaments anticipats es meritara quan efectivament es perceben aquests imports.

2) *Prestacions de serveis.* En les prestacions de serveis, l'IVA es merita quan es presten, executen o efectuen les operacions gravades. L'apreciació de quan s'han dut a terme els serveis ha de fer-se pels mitjans de prova admesos en dret. A falta d'una altra justificació, la data de la factura serà un mitjà de prova. No obstant això, si hi haguera pagaments anticipats (és a dir, anteriors a l'entrega del bé), l'IVA corresponent a aquests pagaments anticipats es meritara quan efectivament es perceben aquests imports.

7) Base imposable.

1. *Regla general: l'import total de la contraprestació de les operacions subjectes.* S'inclouen en aquest concepte de "contraprestació", entre altres, els següents: les despeses

accessòries carregades al client (com, per exemple, comissions, ports i transports, assegurances concertades per a l'operació, etc.); els tributs i gravàmens de qualsevol classe que recaiguen sobre les operacions gravades, excepte l'IVA mateix; l'import dels envasos i embalatges, fins i tot els susceptibles de devolució, que s'hauria carregat als destinataris de l'operació; l'import dels deutes assumits pel destinatari de les operacions subjectes, com a contraprestació total o parcial d'aquestes. Se n'exclouen les quantitats percebudes per raó d'indemnitzacions que no constituïsquen contraprestació o compensació de les entregues de béns o prestacions de serveis subjectes o els descomptes i bonificacions que es concedisquen prèviament o simultània al moment en què l'operació es duga a terme i en funció d'aquesta.

2. *Regla especial: supòsits "d'autoconsums"*. La inexistència de contraprestació en els supòsits d'autoconsum obliga a establir regles especials. Així, en els autoconsums de béns, si els béns entregats han sigut elaborats pel transmetent o pel seu compte, la base imposable és el cost dels béns o serveis utilitzats pel subjecte passiu per a l'obtenció d'aquests béns; o, si els béns no han sigut elaborats pel venedor, la base imposable és el valor d'adquisició originari dels béns, llevat que aquest valor haguera experimentat alteracions per qualsevol causa (utilització, obsolescència, revalorització,...), en aquest cas es considera base imposable el valor dels béns en el moment en què s'efectue l'entrega. Finalment, en els autoconsums de serveis es considera base imposable el cost de prestació dels serveis.

Quant a la possible modificació de la base imposable (Art. 80 LIVA), la LIVA estableix els supòsits següents: devolució d'envasos i embalatges susceptibles de reutilització; els descomptes i les bonificacions atorgats després del moment en què l'operació s'haja dut a terme, sempre que siguin adequadament justificats; quan les operacions queden sense efecte, totalment o parcial; quan s'altere el preu de l'operació després del moment en què s'hagen efectuat; en cas d'impagament del destinatari dels béns i serveis quan es produïsquen situacions d'impagament acreditades, bé perquè hi ha una interlocutòria que declare el concurs de crèdits, bé perquè haja passat un any sense aconseguir el cobrament d'una operació (el termini serà de 6 mesos, quan el titular del dret de crèdit siga una empresa de reduïda dimensió – art. 121 LIS).

B) ADQUISICIONS INTRACOMUNITÀRIES

Són aquells supòsits en què un empresari o professional resident en un Estat membre de la UE compra béns mobles a un altre empresari d'un altre Estat membre i aquests béns són transportats de l'Estat membre d'origen al de destí.

D'aquesta manera, en cas d'intercanvis intracomunitaris de béns, la UE, davant de la impossibilitat d'implantar el principi de tributació en el país d'origen dels béns, ha adoptat, com a solució transitòria, la tributació en el país de destí, sempre que hi concórreguen dos requisits: que hi haja un transport intracomunitari dels béns objecte d'entrega; i, que els adquirents dels béns siguin empresaris o professionals.

Si concorren les circumstàncies esmentades, l'entrega intracomunitària duta a terme en el país d'origen es declara exempta, mentre que l'adquisició intracomunitària en el país de destí se sotmet a gravamen.

1) Fet imposable: el concepte "d'adquisició intracomunitària".

La LIVA defineix "l'adquisició intracomunitària de béns" com l'obtenció del poder de disposició sobre béns mobles corporals expedits o transportats amb destinació a l'adquirent, des d'un altre Estat membre per part del transmetent, l'adquirent mateix, o un tercer en nombre i per compte de qualsevol dels anteriors.

2) Exempcions.

Les operacions intracomunitàries comprenen una entrega de béns en l'Estat membre d'origen i una adquisició intracomunitària de béns en l'Estat membre de destí.

En aquests casos, l'entrega està exempta d'IVA en l'Estat d'origen mentre que l'adquisició estarà gravada per l'IVA de l'Estat de destí dels béns.

Ara bé, perquè l'entrega intracomunitària de béns es trobe exempta d'IVA han de concórrer els requisits següents: que els béns siguin expedits o transportats al territori d'un altre Estat membre perquè allí es troba l'adquirent d'aquests; que l'expedició o el transport el duga a terme el venedor, l'adquirent, o un tercer en nombre i per compte de qualsevol dels anteriors i, que l'adquirent siga un empresari o professional situat en un Estat membre diferent del d'inici de l'expedició.

En les operacions intracomunitàries la regla general és la següent: l'empresari o professional que entrega el bé està exempt de tributar als efectes de l'IVA; i l'empresari o professional que adquireix el bé està obligat a tributar per aquesta operació, a l'efecte de l'IVA, en l'Estat de destí dels béns.

3) Lloc de realització del fet imposable.

1. *Regla general: l'Estat d'arribada dels béns.* Les "adquisicions intracomunitàries" de béns es consideren realitzades en el territori d'arribada de l'expedició o transport dels béns. Per tant, les "adquisicions intracomunitàries de béns" estan gravades en l'Estat membre d'arribada material dels béns. El contracte de transport serà un mitjà de prova important respecte d'això.

2. *Regla especial: l'Estat del NIF del comprador.* Quan l'adquirent haja comunicat al venedor un NIF, a l'efecte d'IVA, atribuït per un Estat membre diferent d'aquell al qual han arribat els béns, l'adquisició intracomunitària es considera duta a terme en el primer Estat (és a dir, en l'Estat del NIF del venedor), en tots aquells casos en què no s'acredite que l'operació haja sigut gravada en l'Estat d'arribada dels béns.

4) Meritació.

Es produeix d'acord amb les mateixes regles que s'apliquen a les entregues de béns en l'interior: l'impost es merita en el moment en què els béns es posen a disposició de l'adquirent. No obstant això, no s'aplica la regla dels pagaments anticipats per raons d'harmonització amb les normes comunitàries.

5) Base imposable.

És la mateixa que per a les entregues interiors de béns, per tant, la regla general és que la base imposable està constituïda per l'import total de la contraprestació satisfeta per l'adquirent. S'hi integren els mateixos conceptes que s'inclouen en la contraprestació de les entregues de béns i es modifica en els mateixos casos i amb subjecció a les mateixes regles.

6) Règims particulars.

Es poden distingir dos grups d'operacions: les operacions dutes a terme entre empresaris, i les operacions dutes a terme entre empresaris i persones físiques que no tenen la condició d'empresaris.

La regla general de tributació és que les primeres tributen en l'Estat de destí, i les segones en l'Estat d'origen. No obstant això, per raons de simplificació, hi ha determinades exempcions al règim general que donen lloc als règims particulars.

1. *Mitjans de transport nous*: les adquisicions intracomunitàries de béns futes a terme per persones físiques que no actuen com a empresaris (és a dir, particulars) tributen en destí, siga quina siga la condició del venedor. Dit d'una altra manera, totes les adquisicions intracomunitàries de mitjans de transport nous tributen en l'Estat en què s'efectua la compra.

2. *Vendes a distància*: es denominen "vendes a distància" aquelles en què, en primer lloc, l'adquirent dels béns no és ja un empresari o professional, sinó un particular; en segon lloc, les compres s'efectuen a través de catàlegs o anuncis del venedor (en Internet, televisió, revistes, etc.), sense que el comprador es desplaça fins a l'establiment del venedor; i, en tercer lloc, l'enviament a l'Estat de destí es du a terme per compte del venedor. En resum, es tracta de vendes que no requereixen el desplaçament físic del comprador, i en què el venedor transporta la mercaderia a l'Estat membre de l'adquirent. Per tant, la qüestió se centra a determinar com tributen les entregues de béns dutes a terme des d'un Estat membre de la Unió Europea a un altre quan el comprador és un particular. En efecte:
 - a. Si l'import total de les entregues efectuades pels empresaris des de l'Estat membre d'origen al de destí ha superat, en l'any natural precedent o en un any curs, una determinada quantitat fixada per cada Estat membre (en el cas d'Espanya: 35.000€), tributarà en l'Estat de destí dels béns.
 - b. Al contrari, si l'import total d'aquestes entregues no supera aquesta quantitat, l'empresari venedor podrà optar entre: tributar en l'Estat de destí dels béns, de la mateixa manera que l'assenyalada anteriorment, o tributar en l'Estat d'origen dels béns.

C) IMPORTACIONS

Es considera una importació l'entrada d'un bé en l'interior del país procedent d'un país tercer, siga quin siga el fi a què es destinen

(professional o privat) i la condició de l'importador (empresari, professional o particular).

1) Fet imposable.

1. Béns no comunitaris, procedents d'un Estat que no siga membre de la Unió Europea.
2. Béns procedents d'un territori inclòs en la Unió Europea, però exclòs de la Unió Duanera (a Espanya, seria el cas de Ceuta i Melilla).
3. Béns procedents d'un territori pertanyent a la Unió Europea i a la Unió Duanera, però que, en estar exclòs de l'harmonització fiscal als efectes de l'IVA, es dóna a aquest impost el caràcter de territori no comunitari (seria el cas de les Illes Canàries a Espanya).

2) Exempcions.

1. *Les exportacions de béns:* les operacions comercials entre subjectes establits en Estats membres de la Unió Europea i subjectes establits en països no membres comprenen una exportació de béns en l'Estat membre d'origen d'aquests i una importació de béns en l'Estat membre de destí. En aquests casos, l'exportació està exempta d'IVA en l'Estat d'origen, mentre que l'adquisició estarà gravada per l'IVA de l'Estat de destí dels béns (Art. 20.1 LIVA). També estan exemptes les entregues fetes a viatgers extracomunitaris quan l'import de la compra siga superior a 90,15 € (art. 21.2.a LIVA).
2. *Importacions exemptes* (arts. del 27 al 66 LIVA). Entre altres: béns d'escàs valor; béns continguts en els equipatges personals dels viatgers procedents de països tercers.

3) Subjecte passiu.

Els subjectes passius de l'IVA en les importacions de béns són els que les duen a terme, siguen aquests empresaris, professionals o particulars.

4) Base imposable.

En l'IVA, la base imposable de les importacions de béns és el resultat de la suma dels conceptes següents:

1. El valor de la mercaderia en duana, representat pel valor de transacció de les mercaderies que cal importar i definit com el preu efectivament pagat per aquestes mercaderies.
2. Els impostos i la resta de gravàmens diferents de l'IVA que es meriten amb motiu de l'importació, inclosos els anomenats "drets d'importació" (és a dir, els aranzels pagats per l'importador en introduir el bé en territori comunitari per la duana corresponent).
3. Les despeses accessòries que es produïsquen fins al primer lloc de destí, com les comissions, despeses d'embalatge, transport i assegurances.

6. TIPUS DE GRAVAMEN

Una vegada determinada la base imposable, el càlcul de la quota tributària serà el resultat d'aplicar a aquesta base imposable el tipus de gravamen que corresponga.

A) Classes de tipus de gravamen.

A Espanya, la LIVA estableix tres tipus de gravamen diferents en funció dels béns o serveis objecte de l'operació:

- 1) Tipus general: 21%.
- 2) Tipus reduït: 10%.
- 3) Tipus superreduït: 4%.

Aquests tipus de gravamen són comuns a les tres modalitats del fet imposable, i s'aplicarà un tipus de gravamen o un altre no en funció de si estem davant d'una operació interior, una adquisició intracomunitària o una importació, sinó segons quin siga el bé que s'entregue o el servei que es preste.

a) Tipus general (21%).

El seu àmbit d'aplicació no està definit de manera expressa, ja que engloba totes les operacions sobre béns i serveis per a les quals no estiga previst un altre tipus diferent.

b) Tipus reduït (10%).

El tipus impositiu reduït del 10% s'aplica a les operacions enumerades expressament per la llei (l'article 91. Un LIVA estableix un *numerus clausus*).

Entre altres entregues de béns, en aquest precepte es recullen: els aliments per al consum humà o animal, habitatges, garatges i annexos (amb determinats requisits, no obstant això, transitòriament s'ha establert el tipus del 4%, per a determinats supòsits), etc.

Aquest tipus també s'aplica a determinades prestacions de serveis: per exemple, els transports de viatgers, les activitats agrícoles, forestals i ramaderes, etc.

c) Tipus superreduït (4%).

El tipus impositiu superreduït del 4% s'aplica únicament a les operacions enumerades expressament per la llei (l'article 91.Dos LIVA estableix un *numerus clausus* de supòsits).

Per exemple, s'aplica a les següents entregues de béns: aliments essencials (pa, farina, llet, formatge, ous, fruites, verdures, hortalisses, tubercles, llegums i cereals), llibres, revistes i diaris, medicaments d'ús humà, etc.

7. RÈGIM DE LES DEDUCCIONS

Juntament al mecanisme de la "repercussió" de l'IVA que els empresaris o professionals efectuen al client apareix la segona de les peces clau en el funcionament de l'impost: la "deducció" de l'IVA suportat pels mateixos empresaris o professionals.

Així, la deducció constituïx un element essencial en la mecànica de l'impost, ja que la neutralitat de l'IVA per als empresaris o professionals que intervenen en les diverses fases del procés econòmic s'obté en permetre'ls deduir les quotes d'IVA suportades en la prèvia adquisició de béns o serveis.

A) Requisits per a la deducció de l'IVA suportat.

1. Requisits subjectius.

El dret a la deducció només poden exercitar-lo els subjectes passius de l'IVA, és a dir, qui tinga la condició d'empresari o professional i actue com a tal (arts. 92 i 93 LIVA).

2. Requisits objectius.

Perquè l'IVA suportat pels esmentats empresaris o professionals siga deduïble, aquest IVA ha d'haver sigut suportat en el territori de l'impost (Península i Balears), i per l'adquisició de béns i serveis afectes a

l'activitat de l'empresari o professional, sempre que l'activitat es tradueixca en operacions que atorguen el dret a deduir (arts. 94 i 95 LIVA).

No obstant això, la llei estableix expressament determinades exclusions i restriccions del dret que cal deduir (art. 96 LIVA).

3. Requisits formals.

S'exigeix també que l'IVA que es pretén deduir aparega consignat en el corresponent document justificatiu de l'operació (art. 97 LIVA), aquest document pot ser:

- a) La factura original en les operacions interiors i en les adquisicions intracomunitàries.
- b) El document acreditatiu del pagament de l'impost a la importació.
- c) El rebut original en cas que s'aplique el règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca.

4. Requisits temporals.

Finalment, la deducció de l'IVA suportat haurà de practicar-se en la declaració corresponent al període de liquidació en què es van suportar les quotes deduïbles, o en els períodes successius, sempre que no hagueren passat més de 4 anys des de la meritació de les quotes (arts. 98 a 100 LIVA).

B) La regla de la prorrata.

Quan el subjecte passiu du a terme operacions que generen el dret a deduir i operacions que no generen aquest dret, es permet que el subjecte passiu pugui deduir-se una part d'aquest IVA suportat, per mitjà de l'esmentada "regla de la prorrata". Aquesta "regla de la prorrata" presenta dues modalitats: la general i l'especial.

No obstant això, quan els subjectes passius es troben en sectors diferenciats podrà aplicar-se el règim de deduccions en sectors diferenciats de l'activitat empresarial o professional (art. 101 LIVA).

La regla de la prorrata general s'aplica per exclusió, és a dir, en tots aquells supòsits en què no procedisca la regla especial.

La regla de la prorrata especial s'aplica obligatòriament quan per aplicació de la prorrata general l'import de les quotes deduïbles en un any natural excedisca un 20% el que resultaria d'aplicar la prorrata especial, o quan el subjecte passiu opte per la seua aplicació.

8. DEVOLUCIONS

Quan l'IVA suportat excedeix el repercutit, aquest excés podrà ser compensat en les autoliquidacions posteriors, sempre que no hagueren transcorregut 4 anys comptats a partir de l'autoliquidació en la qual s'origina aquest excés, o bé podrà sol·licitar-ne la devolució en la liquidació corresponent.

A) Supòsit general de devolució.

Els subjectes passius tenen dret a sol·licitar la devolució de l'excés d'IVA suportat existent el 31 de desembre de cada any (art. 116 LIVA).

B) Supòsit especial: devolució ràpida.

La Llei de l'IVA estableix un procediment ràpid de devolució per a determinats supòsits: exportacions, entregues intracomunitàries, règim de viatgers (art. 117 LIVA), etc. A més, preveu la possibilitat d'optar pel règim de devolució mensual (arts. 116 i 117 bis LIVA).

9. RÈGIMS ESPECIALS

Hi ha els règims especials següents en l'IVA en els quals el funcionament de l'IVA no és el general:

- Règim simplificat.
- Règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca.
- Règim especial dels béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció.
- Règim especial aplicable a les operacions amb or d'inversió.
- Règim especial de les agències de viatges.
- Règim especial del recàrrec d'equivalència.
- Règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica.
- Règim especial del grup d'entitats.
- Règim especial de devolucions a empresaris no establits en el territori d'aplicació de l'impost.

10. GESTIÓ DE L'IMPOST

A) Les obligacions formals del subjecte passiu.

La gestió de l'IVA exigeix que el subjecte passiu complisca les obligacions formals següents: l'obligació d'autoliquidar l'impost, l'obligació d'informació, les obligacions censals i les obligacions comptables.

B) L'obligació d'autoliquidar l'IVA.

Els subjectes passius han de dur a terme per ells mateixos l'autoliquidació de l'IVA, han de calcular el deute tributari que cal ingressar o, si és el cas, l'import que cal tornar per l'impost, presentar l'oportuna declaració-liquidació i ingressar-ne la quota resultant.

El període de liquidació de l'IVA és, amb caràcter general, el trimestre natural, no obstant això, la periodicitat de declaració és mensual en determinats supòsits, per exemple, les grans empreses i els subjectes passius que sol·liciten la devolució al terme de cada període de liquidació.

C) Les obligacions d'informació.

- 1) La declaració resum anual. Es tracta d'un resum o recopilació de totes les dades consignades en les liquidacions trimestrals, a títol merament informatiu, sense que se'n derive cap deute tributari.
- 2) La declaració recapitulativa d'operacions intracomunitàries.
- 3) La declaració d'operacions amb tercers (model 347).
- 4) La declaració censal.

D) Les obligacions de facturació.

Els empresaris o professionals estan obligats a expedir factura per les entregues de béns i prestacions de serveis que duen a terme en el desenvolupament de la seua activitat.

L'expedició ha d'efectuar-se, com a regla general, en el moment que es duga a terme l'operació, excepte si el destinatari de l'operació és un empresari o professional que actue com a tal, per tant, en aquest cas ha d'expedir-se dins del termini d'un mes comptat a partir de l'esmentat moment.

Les factures han de contenir unes dades mínimes que es detallen a continuació:

- 1) El número i, si és el cas, la sèrie.
- 2) La data de la seua expedició.
- 3) La identificació de l'obligat a expedir factura i del destinatari de les operacions (encara que si aquest és un particular i la contraprestació sense IVA és inferior a 100 €, la consignació de les dades del destinatari deixa de ser obligatòria).

- 4) La descripció de les operacions.
- 5) La base imposable.
- 6) El tipus aplicat a les operacions.
- 7) La quota tributària, consignada per separat.

No obstant això, l'obligació d'expedir factura pot ser complida per mitjà de l'expedició de tiquet, si l'operació no supera els 3.000 €, IVA inclòs, en les activitats següents que tributen en règim simplificat: transport de persones, hostaleria i restauració, perruqueria i bellesa, serveis telefònics, així com quan ho autoritze el Departament de Gestió Tributaria de l'AEAT (art. 4 del Reglament de facturació Reial decret 1496/2003).

No obstant això, no és possible expedir tiquet en els supòsits següents: quan el destinatari és un empresari o professional que actua com a tal i quan el destinatari exigisca l'expedició de factura. Els tiquets han de contenir les dades mínimes següents:

- 1) El número i, si és el cas, la sèrie.
- 2) La identificació de l'obligat a la seua expedició.
- 3) El tipus impositiu aplicat o l'expressió "IVA inclòs".
- 4) La contraprestació total.

E) Les obligacions comptables.

Els empresaris o professionals, subjectes passius de l'IVA, han de portar, amb caràcter general, els llibres registres següents:

- 1) Llibre registre de factures expedides.
- 2) Llibre registre de factures rebudes.
- 3) Llibre registre de béns d'inversió. Als efectes de l'IVA són béns d'inversió els béns mobles o immobles que estiguen destinats a ser utilitzats com a instruments de treball o mitjans d'explotació, per un període de temps superior a l'any.
- 4) Llibre registre d'operacions intracomunitàries.

TEMA 5

ELS IMPOSTOS DE LES CORPORACIONS LOCALS

ÍNDEX

1. INTRODUCCIÓ: EL PODER FINANCER DE LES CORPORACIONS LOCALS
2. EL RÈGIM JURÍDIC GENERAL DE LES HISENDES LOCALS
3. L'IMPOST SOBRE BÉNS IMMOBLES (IBI)
4. L'IMPOST SOBRE ACTIVITATS ECONÒMIQUES (IAE)
5. L'IMPOST SOBRE VEHICLES DE TRACCIÓ MECÀNICA (IVTM)
6. L'IMPOST SOBRE CONSTRUCCIONS, INSTAL·LACIONS I OBRES (ICIO)
7. L'IMPOST SOBRE L'INCREMENT DEL VALOR DELS TERRENYS DE NATURALES A URBANA (IMIVTNU)

1. INTRODUCCIÓ: EL PODER FINANCER DE LES CORPORACIONS LOCALS

La CE reconeix en els articles 137, 140 i 141 l'autonomia de les corporacions locals per a la gestió dels seus propis interessos, és a dir, el principi d'autonomia local de les distintes entitats locals: províncies, municipis, agrupacions de municipis distintes de les províncies i illes.

El reconeixement d'aquesta autonomia a les corporacions locals exigeix necessàriament que aquestes disposen de mitjans suficients per poder complir les seues funcions, és a dir, l'autonomia financera. O, el que és el mateix, l'autonomia local exigeix atribuir als ens locals poder financer, és a dir, dotar-los de poder per ordenar jurídicament: a) l'obtenció d'ingressos; i, b) la despesa d'aquests ingressos per exercir les seues competències i satisfer les necessitats públiques. Així ho reconeix l'article 142 de la CE quan estableix que les hisendes locals hauran de disposar dels mitjans suficients per al compliment de les funcions que la Llei atribueix a les corporacions locals.

Així, hem dit que les corporacions locals tenen poder financer, és a dir, poder de decisió en matèria d'ingressos i despeses públiques:

- a) En matèria de despesa pública, direm molt breument que les corporacions locals tenen llibertat per a decidir sobre les despeses públiques que es generen en l'exercici de les seues competències. En altres paraules, tenen autonomia

pressupostària, és a dir, la facultat d'elaborar i aprovar els propis pressupostos.

b) I, en matèria d'ingressos públics, és fonamental l'article 133.2 de la CE, segons el qual "les comunitats autònomes i les corporacions locals podran establir i exigir tributs, d'acord amb la Constitució i amb les lleis". Per tant, aquest article suposa l'express reconeixement constitucional del poder tributari de les corporacions locals, és a dir, de la facultat d'establir tributs per finançar les seues activitats públiques. Ara bé, quin és l'abast i contingut d'aquest poder tributari de les corporacions locals? Aparentment, del que diu l'article 133.2 de la CE es podria deduir que el poder tributari de les corporacions locals és el mateix que el que correspon a les comunitats autònomes. Doncs no és així, ja que hi ha una diferència fonamental entre les unes i les altres: mentre que les comunitats autònomes tenen poder legislatiu, aquest poder manca a les corporacions locals. Per tant, en virtut del principi de reserva de llei que regeix en matèria tributària, per exemple l'article 31.3 de la CE, el significat de la paraula *establir* de l'article 133.2 de la CE és diferent segons si es refereix a les comunitats autònomes o a les corporacions locals. Així:

- a) Les comunitats autònomes poden establir un tribut en el sentit de crear-lo *ex novo* i assenyalar-ne els elements essencials.
- b) Les corporacions locals no tenen aquest poder: tan sols poden establir tributs o decidir sobre la regulació dels seus elements essencials si tenen una habilitació explícita d'una llei (estatal o autonòmica) que, al mateix temps, haja de predeterminar les característiques fonamentals d'aquests tributs.
 - En definitiva, les corporacions locals únicament poden establir tributs en el sentit d'acordar, per decisió del ple de la corporació, l'entrada en vigor en el seu territori dels impostos ja creats i configurats per llei estatal o autonòmica i, en el seu cas, completar la regulació d'algun dels seus elements essencials —bàsicament, el tipus de gravamen— quan la llei així ho contemple. Així ho estableix

expressament l'article 106.1 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, de bases del règim local, que declara que "les entitats locals tindran autonomia per a establir i exigir tributs d'acord amb el que preveu la legislació de l'estat reguladora de les hisendes locals i les Lleis que dicten les comunitats autònomes en els supòsits expressament previstos en aquella".

- Cal tornar a assenyalar, finalment, que la potestat normativa que les entitats locals tenen en matèria tributària és de caràcter reglamentari, com indica l'article 106.2 de la Llei de bases del règim local: "La potestat reglamentària de les entitats locals en matèria tributària s'exercirà mitjançant ordenances fiscals reguladores dels seus tributs propis i d'ordenances de gestió, recaptació i inspecció". És a dir, l'autonomia local en matèria tributària s'exerceix mitjançant la potestat reglamentària municipal, això és, el poder d'ordenança de les corporacions locals.

2. EL RÈGIM JURÍDIC GENERAL DE LES HISENDES LOCALS

Actualment, les hisendes locals apareixen fonamentalment regulades per:

- a) L'article 142 de la CE.
- b) La Llei de bases del règim local (Llei 7/1985).
- c) El Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (RDL 2/2004).

L'article 142 de la CE disposa, com hem vist, que "les hisendes locals hauran de disposar dels mitjans suficients per al desenvolupament de les funcions que la Llei atribueix a les Corporacions respectives i es nodriran fonamentalment de tributs propis i de participació en els de l'estat i en els de les comunitats autònomes". La Constitució configura, per tant, un sistema de finançament de les corporacions locals basat en els tributs propis i les participacions, encara que aquests no són els únics ingressos de les corporacions locals.

En efecte, l'article 2.1 RDL 2/2004 recull l'enumeració dels recursos de les hisendes locals, i esmenta concretament:

- a) Els ingressos patrimonials i la resta de dret privat.
- b) Els tributs propis (classificats en taxes, contribucions especials i impostos —article 2, LGT 2003—) i els recàrrecs exigibles sobre els impostos de les comunitats autònomes o d'unes altres entitats locals.
- c) Les participacions en tributs de l'estat i de les comunitats autònomes.
- d) Les subvencions.
- e) Els preus públics.
- f) El producte de les operacions de crèdit.
- g) El producte de les multes i sancions.
- h) La resta de prestacions de dret públic.

Doncs bé, d'aquests recursos de les hisendes locals, tan sols n'analitzarem els impostos propis municipals i deixarem de banda:

- a) Els tributs de les províncies, entitats supra i inframunicipals i illes.
- b) La resta d'ingressos de dret públic i de dret privat dels municipis, així com les taxes i contribucions especials d'aquests.

Així, el quadre de la imposició municipal està format pels impostos següents:

A) OBLIGATORIS: no és necessària l'ordenança reguladora i s'hi aplica la legislació estatal. Tan sols és necessària quan l'ajuntament utilitzi la potestat que li atorga la Llei d'incrementar els tipus de gravamen. Són els següents:

- Impost sobre béns immobles (IBI).
- Impost sobre activitats econòmiques (IAE), amb una exempció generalitzada a partir del 2003.
- Impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTC).

B) OPTATIUS O POTESTATIUS: en aquest cas —i també per les taxes i contribucions municipals— són necessaris:

- a) L'acord del ple de l'ajuntament, en el qual s'adopta la decisió d'establir el tribut.
- b) L'ordenança reguladora d'aquest.

Són els següents:

- Impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO).
- Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IMIVTNU, antic impost de plusvàlues).

Com a caràcters generals del impostos locals, podem assenyalar que:

- Són tributs reals: es basen en un element objectiu, independentment de l'element personal de la relació tributària. L'impost pot ser pensat sense referència a un subjecte (per exemple, com veurem, l'IBI grava la propietat dels béns immobles de naturalesa urbana i rústica, independentment de la capacitat econòmica del seu titular).
- Són impostos objectius, en els quals les circumstàncies personals del contribuent no es tenen en compte en el moment de quantificar el deute tributari (no obstant això, l'IAE sí que admet una certa subjectivitat, perquè encara que és un tribut local de caràcter real que grava l'exercici d'activitats empresarials, professionals o artístiques, preveu, com a incentiu fiscal per al desenvolupament de determinades activitats empresarials, una bonificació de la quota del 75, 50 i 25%, aplicable, respectivament, els tres primers anys comptats a partir del començament de l'activitat).
- En el cas dels impostos obligatoris (IBI, IAE, IVTM), es tracta de tributs censals, gestionats a partir del padró, la matrícula o el cens de contribuents. Aquests impostos són molt més que una font d'ingressos locals, ja que tenen el caràcter de tribut-registre respecte dels objectes gravats, amb repercussions per a la resta de tributs, inclosos els estatals:
 - L'administració de l'estat assumeix la formació d'aquests censos o padrons de contribuents.
 - La corporació local es reserva la gestió tributària en sentit estricte: l'exigència del tribut a partir dels valors, les bases i els subjectes assenyalats per l'estat.

3. L'IMPOST SOBRE BÉNS IMMOBLES (IBI)

1. Regulació

- Articles des del 60 fins al 77 RDL 2/2004.
- Articles des del 2 i el 7 fins al 15 del Reial decret legislatiu pel qual s'aprova el Text refós de la llei del cadastre immobiliari.

2. Naturalesa

És un impost directe sobre el patrimoni o el capital immoble, ja que grava la titularitat dels béns immobles amb independència de la renda que se'n deriva.

És un impost real, independent de la capacitat econòmica del subjecte passiu.

És un impost objectiu i no s'hi tenen en compte les circumstàncies personals del subjecte passiu per a la quantificació del deute tributari.

És un impost periòdic:

- El període impositiu coincideix amb l'any natural.
- Es merita l'1 de gener de cada any.

Liquidació mitjançant rebut.

3. Objecte

L'impost té per objecte els béns immobles. Es consideren béns immobles tant el sòl com les construccions (edificis i instal·lacions de qualsevol tipus: industrials, agrícoles, esportives, aparcaments, etc.).

És fonamental la classificació dels béns immobles que fa la llei del cadastre, que diferencia entre urbans, rústics i de característiques especials. Aquesta diferenciació és bàsica:

- Per l'IBI mateix, ja que, com veurem, se'ls apliquen tipus de gravamen diferents.

- Per uns altres impostos estatals, com l'impost sobre la renda de les persones físiques o l'impost sobre el patrimoni, que adopten la classificació atorgada a l'immoble pel cadastre.

4. Fet imposable

Constitueix el fet imposable de l'IBI la titularitat dels següents drets sobre els béns immobles urbans, rústics o de característiques especials:

- La titularitat d'una concessió administrativa sobre aquests immobles o sobre els serveis públics als quals estiguen afectes.
- La titularitat d'un dret real de superfície.
- La titularitat d'un dret real d'usdefruit.
- La titularitat del dret de propietat.

La realització del fet imposable determina la no-subjecció per part de les modalitats restants de fets impossibles gravats per l'impost (per exemple, si hi ha constituït un usdefruit sobre un bé immoble, el dret de propietat sobre aquest serà un fet imposable no subjecte: l'IBI l'haurà de pagar l'usufructuari i no el nou propietari).

Supòsits de no-subjecció:

- Carreteres, camins i béns de domini públic marítim-terrestre, sempre que siguin d'aprofitament públic i gratuït.
- Béns immobles de domini públic afectes a ús públic o a un servei públic.

Exempcions:

- Béns de l'administració directament afectes a la defensa nacional, la seguretat ciutadana, els serveis educatius i els penitenciaris.
- Béns de l'església catòlica i unes altres associacions confessionals.
- Béns de la Creu Roja.
- Béns de centres privats d'ensenyament concertat.
- Béns de representacions diplomàtiques.
- Béns declarats monuments històrics d'interès cultural.

No estan exempts de l'IBI:

- Els establiments d'hostaleria i comercials.
- Les universitats.

5. *Subjecte passiu*

Serán contribuents de l'IBI les persones físiques i jurídiques (i ens sense personalitat segons l'article 35.4 LGT 2003) que tinguen la titularitat del dret que siga constitutiu del fet imposable de l'impost. És a dir:

- El titular de la concessió administrativa.
- El titular del dret de superfície.
- El titular del dret d'usdefruit.
- El titular del bé immoble.

El caràcter censal de l'IBI fa prendre com a subjecte en cada període impositiu aquell que figure com a titular cadastral el primer dia de l'any i que impose als adquirents dels béns el deure de comunicar les transmissions, les constitucions de drets i la resta d'alteracions en la titularitat jurídica.

6. *Base imposable*

Està constituïda pel valor cadastral dels béns immobles.

El valor cadastral es determina de la manera següent:

- La Llei d'hisendes locals es remet a la Llei del cadastre.
- Segons l'article 8 de la Llei del Cadastre, el valor cadastral és determinat objectivament per l'Administració a partir de les dades de l'immoble, tals com localització, característiques i antiguitat de la construcció, circumstàncies del mercat, etc.
- El valor cadastral mai no pot superar el valor de mercat, és a dir, el preu més probable pel qual es podria vendre entre parts independents.

Les fases de la determinació del valor cadastral per l'Administració són les següents:

1. Elaboració i aprovació per part de la Direcció General del Cadastre de la denominada ponència de valors, en la qual es recullen els criteris, els mòduls de valoració, la planificació urbanística i la resta d'elements necessaris per fixar els valors cadastrals de cada immoble del municipi. Les ponències es publiquen en el Butlletí Oficial de la Província i són recurribles en via

econòmica-administrativa (el Cadastre Immobiliari és un registre administratiu que depèn del Ministeri d'Hisenda).

2. A partir de les ponències es fixa el valor cadastral de cada immoble, el qual haurà de ser notificat individualment a cada contribuent, i es podrà recórrer contra aquest valor individualitzat en reposició o en via econòmica-administrativa.

3. La llei de pressupostos de cada any podrà actualitzar el valor cadastral mitjançant l'aplicació de coeficients únics per a cada tipus d'immoble.

7. Base liquidable

Resulta d'aplicar a la base imposable la reducció establida en l'article 67 RDL 2/2004.

Únicament cal ressaltar que aquesta reducció de la base imposable s'aplica als béns immobles en els quals el valor cadastral s'haja vist incrementat com a conseqüència d'un procediment de revisió de valors cadastrals.

Té per objecte distribuir al llarg d'un període de 9 anys la repercussió que l'increment de la base imposable (és a dir, del valor cadastral) produeix en la quota de l'impost.

Per això s'estableix un sistema de reducció degressiu de la base imposable: la quantia de la reducció de la base imposable serà el resultat d'aplicar un coeficient reductor (que serà de 0,9 el primer any i anirà disminuint un 0,1 fins que desaparega) a la diferència positiva entre el nou valor cadastral que corresponga a l'immoble en el primer exercici de la seua vigència i la base liquidable de l'exercici immediatament anterior a l'entrada en vigor del nou valor.

8. Quota íntegra

La quota íntegra de l'impost serà el resultat d'aplicar a la base liquidable el tipus de gravamen.

L'article 72 RDL 2/2004 preveu uns tipus de gravamen màxims i mínims entre els quals l'ajuntament pot fixar els de cada classe de bé:

- Béns urbans: entre el 0,4% i l'1,10%.
- Béns rústics: entre el 0,3% i el 0,9%.
- Béns especials: entre el 0,4% i l'1,3%.

El RDL 20/2011, article 8.1, té previst un increment d'aquests percentatges per als anys 2012 i 2013.

Sols cal afegir que aquests tipus podran ser incrementats i reduïts pels ajuntaments.

Els ajuntaments podran incrementar els tipus en determinats casos. Per exemple:

- Municipis que siguen capital de província o de comunitat autònoma (+ 0,07 urbans / + 0,06 rústics).
- Municipis en què es presten serveis de transport públic col·lectiu (+ 0,07 urbans / + 0,05 rústics).

Durant els sis primers mesos després de la revisió cadastral general, els ajuntaments podran aplicar tipus de gravamen reduïts.

9. Quota líquida

La quota líquida s'obté minorant la quota íntegra en l'import de les bonificacions previstes legalment. La llei d'hisendes locals té establides bonificacions obligatòries (article 73) i voluntàries (article 74).

Són bonificacions obligatòries les següents:

- Bonificació entre el 50% i el 90% de la quota per als immobles que siguen l'objecte de l'activitat de promotores immobiliàries.
- Bonificació del 50% per als habitatges de protecció oficial.
- Bonificació del 95% per a béns immobles rústics de cooperatives agràries i d'explotació comunitària de la terra.

Tenen caràcter potestatiu les següents:

- Bonificació de fins al 90% per a immobles de característiques especials.

- Bonificació de fins al 95% per a immobles propietat d'organismes públics d'investigació i d'ensenyament universitari.
- Bonificació de fins al 90% per a immobles el titular dels quals siga una família nombrosa.
- Bonificació de fins al 50% per a immobles en els quals s'hagen instal·lat sistemes d'aprofitament de l'energia provinent del sol.

10. Gestió

Hem de diferenciar:

- a) Funcions de gestió cadastral: corresponen a l'estat per mitjà de la Direcció General del Cadastre:
 - Elaboració de ponències de valors.
 - Actuacions d'inspecció cadastral.
- b) Funcions de gestió tributària: corresponen a l'ajuntament les actuacions de liquidació i recaptació de l'IBI (realització de les liquidacions que condueixen a la determinació dels deutes tributaris i l'emissió dels documents de cobrament).

4. L'IMPOST SOBRE ACTIVITATS ECONÒMIQUES (IAE)

1. Regulació

- Articles des del 78 fins al 91 de la Llei d'hisendes locals.
- RDL 1175/1990, de 28 de setembre, que aprova les tarifes i la instrucció d'aquest impost.

2. Naturalesa

És un impost directe, real, objectiu i periòdic, que té una doble funció:

- a) Recaptatòria, com a font de finançament de la hisenda local.
- b) De control, que proporciona a l'administració tributària un registre o cens d'activitats i de contribuents altament útil a efectes d'uns altres impostos (IRPF, IS, IVA).

3. Objecte

L'impost té per objecte les activitats empresarials, professionals i artístiques no exceptuades expressament.

4. Fet imposable

Constitueix el fet imposable de l'IAE el simple exercici de qualsevol activitat empresarial, professional o artística, s'exercisca o no en un local determinat, i es trobe o no especificada en les tarifes de l'impost.

Es considera que una activitat s'exerceix amb caràcter empresarial, professional o artístic quan suposa l'ordenació per compte propi de mitjans de producció i de recursos humans, o d'un d'aquests, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns i serveis.

Les dues notes característiques de les activitats gravades per l'IAE són:

1. Ha de tractar-se d'una activitat autònoma o per compte propi: el subjecte ha de tenir la titularitat d'una organització productiva i assumir els riscos de la seua activitat (no treball dependent).
2. Ha de tractar-se d'una activitat permanent o habitual: ha de tenir un cert caràcter de permanència. Per tant, se n'exclouen les operacions efectuades d'una manera esporàdica, que no s'insereixen en una activitat organitzada amb ànim de continuïtat i permanència.

A més a més, la llei considera expressament com a activitats empresarials les ramaderes independents (ramat no situat en una explotació agrícola), les mineres, les industrials, les comercials i les de serveis.

Ressaltem dos extrems importants en relació amb el fet imposable:

- Si una mateixa activitat s'exerceix en diferents locals, el subjecte passiu haurà de pagar tantes quotes com locals en els quals exercisca l'activitat.
- Si en un mateix local s'exerceixen diferents activitats, se satisfaran tantes quotes com activitats s'hi duguen a terme, encara que el titular siga la mateixa persona o entitat.

Supòsits de no subjecció: regulats en l'article 81 de la llei d'hisendes locals (per exemple, la venda al detall quan es tracte d'una sola operació aïllada).

Repetim, per tant, que el fet imposable de l'IAE està constituït per l'exercici d'una activitat empresarial, professional o artística. Així, ja que la descripció legal del fet imposable és molt genèrica, la descripció específica i el contingut de les activitats gravades es defineixen en les tarifes de l'impost, aprovades mitjançant el RDL 1175/1990, de 28 de setembre, i modificades periòdicament per la llei de pressupostos.

Les tarifes divideixen les activitats subjectes en tres seccions:

1. Activitats empresarials.
2. Activitats professionals.
3. Activitats artístiques.

Cada secció classifica les activitats en divisions, agrupacions, grups i epígrafs, i en descriu l'abast i contingut de cada subdivisió.

Ara bé, encara que una activitat concreta no es trobe especificada en les tarifes, se subjectarà a l'impost si cau sota la definició genèrica del fet imposable (epígraf "ncop" = engloba les activitats no classificades en altres parts del grup).

Pel que fa a les exempcions (article 82), se'n troben exempts:

- L'estat, les comunitats autònomes i les entitats locals, així com els organismes autònoms que en depenen.
- Les entitats gestores de la Seguretat Social i les mutualitats de previsió social.
- Els organismes públics d'investigació i ensenyament.
- Els establiments d'ensenyament concertat.
- La Creu Roja.

Aquest article 82 recull dues exempcions permanents i una de temporal, que determinen l'eliminació de l'impost per a un gran nombre de subjectes passius:

1. Exempció permanent de l'impost per a totes les persones físiques.

2. Exempció permanent de l'impost per a les societats amb un import net de xifra de negocis inferior a un milió d'euros, incloses totes les activitats de l'entitat:
 - Si forma part d'un grup de societats, totes les activitats de totes les empreses del grup.
 - Si és un no-resident que opera mitjançant establiment permanent, totes les activitats de tots els establiments a Espanya.
3. Exempció temporal aplicable a tots els subjectes passius que inicien la seua activitat a Espanya durant els dos primers períodes impositius.

5. *Subjecte passiu*

Serà contribuent de l'IAE qualsevol persona física i jurídica (i ens sense personalitat de l'article 35 LGT 2003) que duen a terme les activitats empresarials, professionals o artístiques gravades i que figuren donats d'alta en la matrícula com a titulars de l'activitat.

6. *Període impositiu*

Es tracta d'un tribut periòdic, en què coincideix el període impositiu amb l'any natural. No obstant això, en el cas d'inici de l'activitat, el període impositiu s'estén des de la data de començament de l'activitat fins al final de l'any natural.

L'impost es merita el primer dia de l'any natural (l'1 de gener de cada any).

En cas d'inici de l'activitat en una data que no siga l'1 de gener, o en cas de cessament de l'activitat, les quotes es prorratejaran proporcionalment (es calcularan proporcionalment al nombre de trimestres naturals que falten per a finalitzar l'any).

7. *Quantificació de l'impost*

La quantificació de l'IAE no segueix el mecanisme ordinari d'una base imposable a la qual s'aplica un tipus de gravamen, sinó que directament la norma estableix la quota tributària.

La fixació de les quotes s'efectua en les tarifes de l'impost (RDL 1175/1990): així, les activitats estan classificades, com hem dit, en epígrafs i s'hi assenyalen les quotes en funció de determinats elements (nombre d'obrers, superfície del local, etc.).

La llei contempla quotes municipals, provincials i nacionals.

Les quotes municipals, provincials o nacionals fixades en la tarifa de l'impost s'incrementaran per l'aplicació d'un *coeficient de ponderació*, determinat en funció de la xifra de negocis del subjecte passiu. Sobre la quantia resultant, els ajuntaments podran establir una escala de coeficients (*coeficients de situació*) que ponderen la situació física del local dins del municipi, segons la categoria del carrer en què rau. Aquest coeficient no podrà ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8 i s'aplicarà sobre les quotes municipals modificades per l'aplicació del coeficient de ponderació anterior. Aquests coeficients es troben en els articles 86 i 87 de la llei d'hisendes locals.

Sobre la quota de l'impost resultant s'apliquen les bonificacions previstes en l'article 88 de la llei d'hisendes locals, entre les quals és necessari distingir:

A) Bonificacions establides directament en la llei d'hisendes locals i d'obligatòria aplicació per part dels ajuntaments:

1. Bonificació aplicable a les cooperatives segons el que disposa la llei 20/1990, de 19 de desembre, sobre el règim fiscal de les cooperatives.
2. Bonificació del 50% aplicable als subjectes que inicien una activitat, durant els cinc anys següents als dos primers, que, com hem vist, n'estan exempts.

(Així: —primers 2 anys = exempts

—anys 3, 4, 5, 6 i 7 = bonificació del 50%)

B) Bonificacions que la llei d'hisendes locals autoritza a establir als ajuntaments mitjançant les corresponents ordenances fiscals: per exemple, la bonificació per creació d'ocupació de fins al 50% aplicable als subjectes passius que tributen per quota municipal i que hagen incrementat la mitjana de la seua plantilla de treballadors amb contracte indefinit en el període impositiu anterior al de l'aplicació de la bonificació.

8. Gestió

Hem de diferenciar:

- a) Funcions de gestió censal: corresponen a l'estat i se sintetitzen en la formació de la matrícula de contribuents, que és un cens d'activitats gravades, subjectes passius i quotes (és a dir, qualificació d'activitats i assenyalament de quotes). A tals efectes, els subjectes passius hauran de presentar la declaració censal d'alta en l'activitat abans d'iniciar-la, així com les declaracions censals de variació, modificació o baixa per canvis físics, econòmics i jurídics en l'activitat.
- b) Funcions de gestió tributària: corresponen a l'ajuntament les actuacions de liquidació i recaptació de l'IAE a partir de la matrícula (no obstant això, es contempla la possibilitat que l'impost s'exigisca en règim d'autoliquidació).

En cas de quotes provincials o nacionals aplicables a aquells que exerceixen activitats en diferents demarcacions territorials, l'AEAT desenvolupa la gestió tributària.

5. L'IMPOST SOBRE VEHICLES DE TRACCIÓ MECÀNICA (IVTM)

1. Regulació

—Articles des del 92 fins al 99 RDL 2/2004.

2. Naturalesa

És un impost directe, real, objectiu i periòdic. Pel seu objecte, l'impost sobre vehicles de tracció mecànica és un impost sobre el patrimoni, ja que grava directament un dels seus possibles components.

3. Objecte

L'impost té per objecte els vehicles de tracció mecànica aptes per a la circulació per les vies públiques, amb independència de la classe o categoria d'aquests.

4. Fet imposable

Constitueix el fet imposable de l'IVTM la titularitat de vehicles de tracció mecànica aptes per a circular per les vies públiques.

Es considera vehicle apte per a la circulació:

- a) Aquell que haja sigut matriculat en els registres públics corresponents i sempre que no hi haja causat baixa.
- b) Els vehicles proveïts de permisos temporals.
- c) Els vehicles proveïts de matrícula turística.

Supòsits de no subjecció (article 92.3 llei d'hisendes locals):

- a) Vehicles que, donats de baixa per l'antiguitat del model, puguen ser autoritzats per a circular excepcionalment en exhibicions o certàmens.
- b) Els remolcs i semiremolcs arrossegats per vehicles de tracció mecànica la càrrega útil dels quals no siga superior a 750 kg.

Pel que fa a les exempcions (article 93):

- Vehicles de l'estat, les comunitats autònomes i les entitats locals adscrites a la defensa nacional o a la seguretat ciutadana.
- Ambulàncies i vehicles d'assistència sanitària de la Creu Roja.
- Vehicles de representació diplomàtica.
- Autobusos urbans.
- Tractors i uns altres vehicles d'ús agrícola.
- Vehicles de minusvàlids per al seu ús exclusiu.

5. Subjecte passiu

Seràn contribuents de l'IVTM la persona física i jurídica (i els ens sense personalitat jurídica de l'article 35 LGT) al nom del qual conste el vehicle en el permís de circulació.

L'impost s'haurà de pagar a l'ajuntament on, d'acord amb el permís de circulació, tinga el domicili el subjecte passiu.

6. Període impositiu

Com hem dit, es tracta d'un tribut periòdic i, generalment, el període impositiu coincideix amb l'any natural. L'impost es merita el primer dia de l'any natural (l'1 de gener de cada any). En el cas de primera matriculació del vehicle, l'impost es merita el dia en què se'n produïska l'adquisició i en aquesta data comença el primer període impositiu. En aquests supòsits, així com en els de baixa definitiva del vehicle, l'import de la quota de l'impost es prorratejarà per trimestres naturals.

7. Quota de l'impost

Com l'IAE, l'impost sobre vehicles de tracció mecànica és un tribut de quota fixa, i no hi ha una base imposable a la qual s'aplica un tipus de gravamen, sinó que directament l'article 95 de la Llei estableix la quota tributària i diferencia entre:

- a) Classes de vehicles (turismes, autobusos, camions, tractors, remolcs i semirremolcs, i motocicletes).
- b) Dins de les classes, la seua potència fiscal.
- c) S'assigna a cada epígraf la quota corresponent (actualitzable per la Llei de pressupostos de l'estat).

Els ajuntaments podran incrementar les quotes fixades per la Llei mitjançant l'aplicació a aquestes d'un coeficient no superior a 2.

Sobre la quota de l'impost (incrementada o no per l'aplicació dels coeficients), la Llei d'hisendes locals autoritza a establir als ajuntaments mitjançant les corresponents ordenances fiscals les bonificacions següents (article 95 de la Llei d'hisendes locals):

1. Bonificació de fins al 75% de la quota en funció de la classe de carburant que consumisca el vehicle i la incidència d'aquest en el medi ambient.
2. Bonificació de fins al 75% de la quota en funció de les característiques dels motors dels vehicles i de la incidència d'aquests en el medi ambient.
3. Bonificació de fins al 100% de la quota per als vehicles històrics o aquells que tinguen una antiguitat mínima de 25 anys.

8. Gestió

La gestió tributària correspon als ajuntaments, la qual cosa fa factible la introducció del sistema d'autoliquidació. No obstant això, és molt més usual el sistema d'emissió del rebut per part de l'ajuntament i l'obertura del període de cobrament corresponent.

Per garantir l'efectivitat del tribut, l'article 100 de la llei estableix que la matriculació d'un vehicle, o la baixa o transferència d'aquest no es poden tramitar sense acreditar el pagament de l'impost (de l'últim rebut presentat al cobrament de l'impost).

6. L'IMPOST SOBRE CONSTRUCCIONS, INSTAL·LACIONS I OBRES (ICIO)

1. Regulació

—Articles des del 100 fins al 103 RDL 2/2004.

2. Naturalesa

És un impost real, objectiu i instantani, i és un impost d'establiment optatiu per als municipis.

3. Fet imposable

Constitueix el fet imposable de l'ICIO la realització, dins del terme municipal, de construccions, instal·lacions i obres per a les quals s'exigisca l'obtenció de la corresponent llicència d'obres o urbanística, s'haja obtingut o no aquesta llicència, sempre que l'expedició d'aquesta corresponga a l'ajuntament.

Cal recalcar, per tant, que les construccions, instal·lacions i obres la realització de les quals generen l'obligació de pagar l'impost són aquelles respecte de les quals la legislació urbanística requereix la llicència de l'ajuntament en qüestió. Així, la realització del fet imposable no està subordinat a l'obtenció de la llicència i n'hi ha prou que aquesta siga exigida per la normativa urbanística.

L'objecte de l'impost és, per tant, la realització de l'obra mateix, el que fa aquest impost compatible amb:

- a) La taxa per llicència: que grava la concessió d'aquesta.
- b) La taxa per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic.

Pel que fa a les exempcions (article 100.2), podem citar, per exemple, la realització de qualsevol construcció, obra o instal·lació per part de l'estat, les comunitats autònomes o les entitats locals, quan siguin directament destinades a carreteres, ferrocarrils, ports, aeroports, obres hidràuliques o sanejament de poblacions i de les aigües residuals d'aquestes.

4. Subjecte passiu

Seràn contribuents de l'ICIO les persones físiques i jurídiques (i els ens sense personalitat de l'article 35 LGT) que siguin "amos" de la construcció, instal·lació o obra, siguin o no propietaris de l'immoble sobre el qual aquestes es duguen a terme. La llei considera "amo de l'obra" qui suporti les despeses o el cost que comporta la realització d'aquesta.

5. Període impositiu

Com hem dit, es tracta d'un tribut instantani, que es merita en el moment d'iniciar-se la construcció, instal·lació o obra, encara que no se n'haja obtingut la llicència corresponent.

6. Base imposable

La base imposable de l'ICIO està constituïda pel cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra, i es determina per estimació directa: és, per tant, l'únic impost municipal que no parteix d'uns mòduls o valors prefixats normativament o administrativament, i en són admissibles els mitjans de prova per a acreditar la realitat del cost.

Per cost real i efectiu s'entén el cost d'execució material, sense incloure:

- a) L'IVA i les taxes, els preus públics i la resta de prestacions patrimonials de caràcter públic relacionades amb la construcció, instal·lació o obra.

- b) Els honoraris de professionals.
- c) El benefici empresarial del contractista.
- d) Qualsevol altre concepte que no integre estrictament el cost d'execució material.

7. Quota

La quota de l'impost serà el resultat d'aplicar a la base imposable el tipus de gravamen. El tipus de gravamen serà el fixat per cada ajuntament, sense que pugui excedir el 4%. Sobre la quota de l'impost, la llei d'hisendes locals autoritza a establir als ajuntaments mitjançant les corresponents ordenances fiscals diverses bonificacions (article 103 de la llei d'hisendes locals).

Les ordenances fiscals podran regular com a deducció de la quota íntegra o bonificada de l'impost, l'import satisfet pel subjecte passiu en concepte de taxa per l'atorgament de la llicència urbanística corresponent a la construcció, instal·lació o obra.

8. Gestió

L'ajuntament practicarà una liquidació provisional en el moment d'atorgar la llicència, i prendrà com a base imposable el pressupost de l'obra, que serà:

- a) L'aportat en el projecte d'obra amb el visat del col·legi oficial corresponent.
- b) El determinat pels tècnics municipals si no existeix tal visat.

Finalitzada l'obra i prèvia l'oportuna comprovació, es girarà la liquidació definitiva sobre el cost real i efectiu, i:

- a) s'exigirà l'ingrés complementari o
- b) es tornarà l'excés liquidat provisionalment.

7. L'IMPOST SOBRE L'INCREMENT DEL VALOR DELS TERRENYS DE NATURALESA URBANA (IMIVTNU)

1. Regulació

—Articles des del 104 fins al 110 RDL 2/2004.

2. *Naturalesa*

És un impost directe, real, objectiu i instantani. Per l'objecte d'aquest, l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana és un impost sobre la renda, ja que grava directament un increment patrimonial.

3. *Fet imposable*

Constitueix el fet imposable de l'impost l'increment de valor que experimenten els terrenys urbans i que es posa de manifest amb ocasió de:

- a) La transmissió de la propietat d'aquests.
- b) La constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi, limitador del domini, sobre els referits terrenys urbans.

Es tracta d'un gravamen sobre les plusvàlues, posades de manifest en produir-se una alteració patrimonial (s'incorre en doble imposició amb l'IRPF, en el qual aquest fet apareix conceptuat com un guany patrimonial).

Se subjecten a l'impost les transmissions per qualsevol títol:

- a) Transmissions oneroses.
- b) Transmissions lucratives.

Supòsits de no-subjecció:

- a) Increments de valor que experimenten els terrenys que tinguen la consideració de rústics a efectes de l'IBI.
- b) Increments de valor dels terrenys urbans que es posen de manifest com a conseqüència de:
 - Aportacions de béns i drets duts a terme pels cònjuges a la societat conjugal.
 - Transmissions de béns immobles entre cònjuges o a favor dels fills en cas de sentència de divorci, separació o nul·litat, amb independència del règim econòmic matrimonial.

Pel que fa a les exempcions (article 105):

- a) N'estan exempts els increments de valor que es manifesten com a conseqüència de:

- La constitució i transmissió de servituds.
 - Les transmissions de béns enclavats en conjunts historicoartístics si el propietari d'aquests hi du a terme obres de conservació o rehabilitació.
- b) N'estan exempts els corresponents increments de valor quan l'obligació de satisfer l'impost recau, entre altres, sobre:
- L'estat, les comunitats autònomes i el municipi del territori.
 - Entitats gestores de la Seguretat Social.

4. Subjecte passiu

- a) Transmissions dels terrenys a títol lucratiu: serà contribuent de l'impost l'adquirent (persona física, jurídica o els ens sense personalitat de l'article 35 LGT).
- b) Transmissions dels terrenys a títol oneros: serà contribuent de l'impost el transmissor (persona física, jurídica o els ens sense personalitat de l'article 35 LGT).

5. Període impositiu

Com hem dit, es tracta d'un tribut instantani, que es merita en la data de:

- a) La transmissió de la propietat del terreny, siga a títol oneros o gratuït, *inter vivos* o *mortis causa*.
- b) La constitució o transmissió d'un dret real de gaudi limitatiu del domini sobre els terrenys gravats.

Procedirà la devolució de l'impost si es declara la nul·litat del negoci de transmissió, excepte si és per causa del subjecte passiu.

6. Base imposable

La base imposable de l'impost es calcula a partir del valor del terreny en el moment de la meritació, i s'hi aplica un percentatge anual de revalorització que aprova l'ajuntament. Així, per tant, s'han de fer dues operacions:

1. El valor del terreny en el moment de la meritació serà el que tinga determinat a efectes de l'IBI.

2. Sobre el valor del terreny s'aplicarà el percentatge anual que determine cada ajuntament, sense que aquest excedisca els límits de l'article 107 de la llei d'hisendes locals.

En resum, l'aplicació d'aquest percentatge sobre el valor del terreny en el moment de la meritació dóna com a resultat l'increment del valor o la plusvàlua gravada per l'impost, que en constitueix la base imposable.

7. Quota tributària

La quota és el resultat d'aplicar a la base imposable el tipus de gravamen. El tipus de gravamen de l'impost serà el fixat per cada ajuntament, sense que pugui excedir el 30%.

Els ajuntaments, mitjançant les seues ordenances fiscals, poden regular una bonificació de fins al 95% de la quota íntegra de l'impost en les transmissions de terrenys lucratives *mortis causa* a favor del cònjuge, els ascendents i els descendents.

8. Gestió

Els subjectes passius estan obligats a presentar davant l'ajuntament una declaració a la qual s'uniran els documents en què consten els actes o contractes que originen l'impost.

- a) Si el negoci fou *inter vivos*, termini de trenta dies.
- b) Si el negoci fou *mortis causa*, termini de sis mesos.

Els ajuntaments poden establir el règim d'autoliquidació i l'han de presentar als subjectes passius en els mateixos terminis.