
Sistema tributari autonòmic (II)

Impostos ceditats per l'Estat i règims especials per raó del territori (Canàries, Ceuta i Melilla)

PID_00240858

Irene Rovira Ferrer

Temps mínim de dedicació recomanat: 4 hores



Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. Impostos cedits per l'Estat	9
1.1. Impost sobre la renda de les persones físiques	10
1.2. Impost sobre el patrimoni	13
1.3. Impost sobre successions i donacions	15
1.4. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats	19
1.5. Impost sobre el valor afegit	23
1.6. Impostos especials	23
1.7. Taxes sobre el joc	25
2. Altres règims especials per raó del territori	27
2.1. Les Illes Canàries	27
2.2. Ceuta i Melilla	35
Exercicis d'autoavaluació	39
Solucionari	41

Introducció

Amb la finalitat de completar l'estudi del sistema tributari autonòmic, aquest segon mòdul de l'assignatura es dedica a analitzar els diferents **tributs estatals que s'han cedit a les CA i les especificitats del sistema tributari de règim comú** que, per raó de les singulars característiques del seu territori, presenten les **Canàries, Ceuta i Melilla**.

Així, en primer lloc, en el present mòdul s'estudien els **tributs cedits**, els quals, juntament amb els **tributs propis** i els **recàrrecs autonòmics sobre tributs de l'Estat**, conformen els diferents recursos mitjançant els quals les CA poden exercir el seu poder impositiu. En aquests tributs, que són de titularitat de l'Estat, s'ha cedit tot o part del seu rendiment a les CA, cessió que pot comportar l'exercici de competències normatives i/o competències de gestió, liquidació, recaptació, inspecció i revisió.

En concret, aquests tributs (que, malgrat el seu nom genèric, tots són impostos) són l'**IRPF**, l'**IP**, l'**ISD**, l'**ITPAJD**, l'**IVA**, els **IIEE** (concretament, l'impost sobre l'electricitat, l'impost sobre les labors del tabac, l'impost sobre l'alcohol i les begudes derivades, l'impost sobre productes intermedis, l'impost sobre el vi i les begudes fermentades, l'impost sobre la cervesa, l'impost sobre hidrocarburs i l'impost sobre determinats mitjans de transport), així com els **tributs sobre el joc**.

Seguidament, s'analitzen les **especialitats que s'observen en el sistema tributari de la CA de Canàries**, ja que, malgrat que es regula pel règim comú, presenta singularitats més que rellevants. Així, destaca la no aplicació de l'**IVA** en tot el territori canari, així com la no aplicació de l'impost especial sobre hidrocarburs ni de l'impost especial sobre les labors del tabac. No obstant això, en el seu lloc, s'apliquen una sèrie d'**impostos singulars**, concretament l'**impost general indirecte canari** (tribut específic de titularitat estatal) i els **impostos propis sobre combustibles derivats del petroli i sobre les labors del tabac**.

Així mateix, a banda dels seus tributs propis, s'aplica com a impost específic de caràcter indirecte, creat i gestionat per la CA canària, però de titularitat estatal, l'**arbitri sobre importacions i lliuraments de mercaderies** a les Canàries, sense oblidar les importants particularitats que operen en relació amb l'**IS**, l'**IRPF** i l'**ITPAJD** i, especialment, els rellevants avantatges vigents dins de la denominada Zona Especial Canària.

Finalment, són objecte d'estudi en aquest mòdul les **especialitats del règim comú** que, a causa de la seva peculiar naturalesa i configuració jurídica i política, també operen a **Ceuta i Melilla**, el sistema d'ingressos de les quals combina els recursos propis de les CA amb els que són característics de les hisendes locals.

Així, a més dels seus **tributs propis i d'importants avantatges** reconeguts respecte a diversos tributs de titularitat estatal (l'IRPE, l'IS i l'ISD), convé assenyalar l'aplicació de l'**impost local sobre la producció, els serveis i la importació** en lloc de l'IVA, de la mateixa manera que, respecte als IIEE, només s'exigeix l'**impost especial sobre determinats mitjans de transport** i, dins dels impostos de fabricació, l'**impost especial sobre l'electricitat** (tot i que existeix un gravamen, complementari de l'impost sobre la producció, els serveis i la importació, sobre les labors del tabac i sobre el carburant i els combustibles).

Objectius

Els principals objectius que cal assolir mitjançant l'estudi del present mòdul són els següents:

- 1.** Determinar les característiques principals, l'estructura fonamental i els àmbits principals sobre els quals recauen els tributs cedits per l'Estat.
- 2.** Conèixer les característiques i trets específics de cadascuna de les figures impositives cedides.
- 3.** Comprendre les diferències que es produeixen en els diferents impostos cedits pel que fa a la cessió del rendiment, de competències normatives o de competències de gestió, recaptació, inspecció i revisió.
- 4.** Identificar les diferents particularitats del sistema tributari de la CA de Canàries per raó de les característiques especials del seu territori.
- 5.** Conèixer la singularitat del sistema tributari de les Ciutats Autònomes de Ceuta i Melilla, el sistema d'ingressos de les quals combina els recursos propis de les CA amb els que són característics de les Hisendes locals.

1. Impostos cedits per l'Estat

Juntament amb els tributs propis, els recàrrecs sobre impostos estatals, altres participacions en els ingressos de l'Estat, les transferències d'un Fons de compensació interterritorial i altres assignacions amb càrrec als Pressupostos Generals de l'Estat, els impostos cedits totalment o parcialment per l'Estat a les CA tanquen el conjunt de recursos de les autonomies de règim comú previst per l'article 157.1 de la CE.

Respecte al seu concepte, els **impostos cedits** poden definir-se com aquells que són **establerts i regulats per l'Estat, però la recaptació dels quals se cedeix, totalment o parcialment, a les CA** en virtut de diferents punts de connexió; cessió que també **pot abastar competències normatives i competències de gestió, liquidació, recaptació, inspecció i revisió**¹.

Precisió conceptual

Convé assenyalar que, malgrat que tant la LOFCA com la Llei 22/2009 parlin de «tributs cedits», únicament es poden cedir, com preveu la CE, els impostos de l'Estat, i és que no tindria cap sentit cedir taxes o contribucions especials considerant, sense anar més lluny, el seu fet imposable.

⁽¹⁾Arts. 4, 10 i 19.Dos de la LOFCA.

No obstant això, convé assenyalar que la cessió de competències normatives és purament potestativa, és a dir, que les CA tenen llibertat per decidir si exercir-la (dins dels límits que s'especifiquen en cada cas) i, en cas que no ho facin, s'aplica la normativa estatal (el que respon a la denominada **clàusula de supletorietat** –amb l'única excepció de l'escala autonòmica aplicable a la base liquidable general de l'IRPF, cas en què no s'aplica).

L'exercici autonòmic de les competències normatives en els tributs cedits

A diferència de la dispersió normativa que pot observar-se en molts impostos propis, la regulació desenvolupada per les CA en matèria de tributs cedits sí que sol trobar-se refosa o consolidada en la majoria d'autonomies, com ocorre amb el Decret legislatiu 1/2013, de 21 de maig, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals de la CA d'Extremadura en matèria de tributs cedits per l'Estat, el Decret legislatiu 1/2013, de 12 de setembre, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals de la CA de Castella i Lleó en matèria de tributs propis i cedits o el Decret legislatiu 1/2014, de 6 de juny, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals de la CA de les Illes Balears en matèria de tributs cedits per l'Estat.

Així mateix, abans d'entrar en l'anàlisi concreta d'aquests tributs, és procedent assenyalar que la resolució dels conflictes que puguin sorgir a l'entorn d'aquests (ja sigui en l'aplicació dels punts de connexió que determinen la seva cessió o respecte a la competència en relació amb els seus procediments de gestió, liquidació, recaptació i inspecció) són resolts per un òrgan col·legiat *ad hoc*, concretament per la denominada **Junta Arbitral de Règim Comú**.

Així, tal com consta en la seva regulació (establerta pels arts. 23 i 24 de la LOFCA i el Reial Decret 2451/1998, de 13 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de la Junta Arbitral de Resolució de Conflictes en matèria de tributs de l'Estat cedits a les Comunitats Autònomes), la Junta Arbitral de Règim Comú està composta per un president (un jurista de reconegut prestigi nomenat pel Ministre d'Hisenda i Administracions Públiques a proposta del Consell de Política Fiscal i Financera de les CA), quatre vocals representants de l'Administració de l'Estat i quatre vocals representants de cada CA en conflicte. Les seves resolucions tenen caràcter executiu i són impugnables en via contenciós-administrativa².

⁽²⁾Art. 23 i 24 de la LOFCA i el Reial Decret 2451/1998, de 13 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de la Junta Arbitral de Resolució de Conflictes en matèria de tributs de l'Estat cedits a les Comunitats Autònomes.

Així doncs, una vegada realitzades aquestes precisions, pot procedir-se a l'anàlisi de cadascun dels tributs actualment cedits, els quals, amb caràcter general, són determinats a l'article 11 de la LOFCA. No obstant això, el seu abast i punts de connexió concrets vénen determinats cas per cas a la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per mitjà de 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, en els termes concrets que s'expliquen a continuació.

1.1. Impost sobre la renda de les persones físiques

El primer impost cedit és l'IRPF, on se cedeix parcialment el seu rendiment amb el límit màxim del 50%³.

⁽³⁾Arts. 11 de la LOFCA i 26 de la Llei 22/2009.

En concret, se cedeix l'import de la recaptació líquida efectivament ingressada derivada de la part del deute tributari cedit i compost per:

- Les quotes líquides autonòmiques que els residents al territori de la CA hagin consignat en la declaració de l'IRPF presentada dins de termini minorades pel 50% de les deduccions per doble imposició i el 50% de les compensacions fiscals previstes per la DT tretzena de la LIRPF.
- El 50% de les quotes líquides dels contribuents que hagin optat per tributar per l'IRNR conforme al règim fiscal especial aplicable als treballadors desplaçats al territori espanyol regulat a l'article 93 de la LIRPF.
- El 50% dels pagaments a compte realitzats o suportats pels contribuents residents al territori de la CA que no estiguin obligats a declarar i no hagin presentat declaració o que no l'hagin presentat dins de termini.
- La part del deute tributari que, corresponent a la CA, sigui quantificat o, si s'escau, consignat, per actes d'inspecció, liquidacions practicades per l'Administració i declaracions presentades fora de termini. A aquests efectes, s'entén per deute tributari el constituït per la quota líquida més els

conceptes als quals es refereix l'article 58.2 de la LGT, amb excepció dels recàrrecs previstos per les seves lletres c) i d) i, si s'escau, pels pagaments a compte de l'impost. I aquesta partida es minora en l'import de les devolucions per ingressos indeguts que hagin d'imputar-se a la CA, inclosos els interessos legals. Així mateix, no es consideren part d'aquest deute els conceptes assenyalats anteriorment.

En aquest cas, el **punt de connexió** per a determinar el rendiment atribuïble a cada CA és la **residència habitual del subjecte passiu**, o, en cas de contribuents integrats en una unitat familiar que tinguessin la seva residència habitual en diferents CA i optessin per la tributació conjunta, la residència habitual del membre amb una base liquidable més gran d'acord amb les regles d'individualització de l'impost conforme a LIRPF⁴.

⁽⁴⁾Art. 30 de la Llei 22/2009.

Determinació de la residència habitual de les persones físiques en matèria d'impostos cedits

De conformitat amb l'article 28 de la Llei 22/2009, en matèria d'impostos cedits es considera que les persones físiques residents al territori espanyol ho són al territori d'una CA quan hi romanguin el nombre més elevat de dies de diferents lapses temporals (del període impositiu, en el cas de l'IRPF; dels cinc anys immediatament anteriors al dia abans de la meritació, comptats de data a data, en l'ISD; o de l'any immediatament anterior, comptat de data a data, que finalitzi el dia anterior al de meritació, en l'ITPAJD i en l'impost especial sobre determinats mitjans de transport –en el cas de l'IP, és la mateixa residència que correspongui respecte a l'IRPF). A aquest efecte, es computen les absències temporals i, excepte que es provi el contrari, es considera que una persona física roman al territori d'una CA quan hi radiqui el seu habitatge habitual conforme a la LIRPF.

Si no és possible la determinació amb aquests criteris, es considera que la residència pertany a la CA on radiqui el principal centre d'interessos del contribuïent, i es considera com a tal el territori on obtingui la major part de la base imposable de l'IRPF determinada pels següents components de renda:

- Rendiments de treball, que s'entendran obtinguts on radiqui el centre de treball respectiu, si n'hi ha.
- Rendiments del capital immobiliari i guanys patrimonials derivats de béns immobles, que s'entendran obtinguts al lloc en què aquests radiquin.
- I rendiments derivats d'activitats econòmiques, ja siguin empresarials o professionals, que s'entendran obtinguts on radiqui el centre de gestió de cadascuna d'aquestes.

Si tampoc així pot determinar-se, es consideren residents al lloc de la seva última residència declarada a l'efecte de l'IRPF.

De totes maneres, les persones físiques residents al territori espanyol que no romanguin en aquest territori més de 183 dies durant l'any natural, es consideren residents al territori de la CA on radiqui el nucli principal o la base de les seves activitats o dels seus interessos econòmics, o, si es consideren residents per aplicació de la presumpció de l'últim paràgraf de l'article 9.1 de la LIRPF, es consideren residents al territori de la CA on resideixin habitualment el seu cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que en depenguin.

Canvis de residència fraudulents

En aquest punt, convé assenyalar que l'article 28.4 de la Llei 22/2009 estableix que no produiran efecte els canvis de residència que tinguin per objecte principal aconseguir una tributació efectiva inferior en els tributs totalment o parcialment cedits, i concreta una presumpció respecte a l'IRPF i l'IP (assenyalant que, quan es produeixi el canvi, si la base imposable de l'IRPF o la de l'any següent és superior en, almenys, un 50% a la de l'any anterior al canvi i, conforme a la normativa de la nova residència, la tributació és inferior, es presumirà que no ha existit trasllat tret que persisteixi en la nova residència durant un mínim de tres anys).

Així mateix, respecte a l'IRPF, se cedeixen **competències normatives**, concretament en relació amb el mínim personal i familiar a l'efecte del càlcul de la base liquidable general sobre la qual s'aplica la tarifa autonòmica, la tarifa o escala autonòmica aplicable a la base liquidable general i les deduccions sobre la quota íntegra autonòmica⁵.

⁽⁵⁾Art. 46 de la Llei 22/2009.

Pel que fa a l'import del **mínim personal i familiar** aplicable per al càlcul del gravamen autonòmic, les CA poden establir increments o disminucions en les quanties previstes pels articles 57 a 60 de la LIRPF amb el límit del 10% per a cadascuna d'elles.

Per la seva banda, en relació amb l'**escala autonòmica aplicable a la base liquidable general**, únicament es requereix com a limitació que sigui progressiva, tot i que convé fer esment en aquest punt que, conforme a l'article 53 de la Llei 22/2009, si una CA no fa ús de la seva competència normativa sobre aquest tema, no s'aplicarà la normativa de l'Estat.

I respecte a les **deduccions sobre la quota íntegra autonòmica**, s'especifica que les CA poden assumir competències normatives sobre circumstàncies personals i familiars, per inversions no empresarials i per aplicació de renda (sempre que no suposin, directament o indirectament, una minoració del gravamen efectiu d'alguna o algunes categories de renda); subvencions i ajudes públiques no exemptes que es percebin de la CA (amb excepció de les que afectin el desenvolupament d'activitats econòmiques o les rendes que s'integrin a la base de l'estalvi); o augments o disminucions dels percentatges de deducció per inversió en habitatge habitual prevists a l'article 78.2 de la LIRPF.

Competències normatives de les CA en les deduccions sobre la quota íntegra autonòmica

En aquests casos, a més de la seva previsió, les CA poden determinar la justificació exigible per a poder practicar-les, els límits de deducció, la seva submissió o no al requisit de comprovació de la situació patrimonial, i les regles especials que, si s'escau, hagin de tenir-se en compte en els supòsits de tributació conjunta, període impositiu inferior a l'any natural i determinació de la situació familiar.

A l'hora de regular aquests aspectes, les CA han de tenir en compte que la liquidació de l'impost s'ajusta al que preveu la LIRPF, així com també el fet que la **quota líquida autonòmica mai no podrà ser negativa**. En qualsevol cas, si una CA no regula aquestes qüestions, s'apliquen les normes estatals previstes subsidiàriament a aquests efectes per la LIRPF (excepte pel que fa a l'escala autonòmica aplicable a la base liquidable general).

La unitat dels models de declaració

Amb la finalitat de garantir la major viabilitat de l'IRPF, l'article 46.5 de la Llei 22/2009 exigeix que tant les CA com l'Estat procurin que l'aplicació del tribut cedit tingui el menor impacte possible en les obligacions formals dels obligats tributaris, i exigeix a aquests efectes que els models de declaració per l'IRPF siguin únics tot i que hi figurin de manera diferenciada els aspectes autonòmics.

Finalment, la **gestió, la liquidació, la recaptació i la inspecció de l'IRPF**, tant en relació amb la part cedida com amb el tram estatal, es duen a terme per mitjà dels òrgans estatals competents, així com també la revisió dels

⁽⁶⁾Art. 54.2 de la Llei 22/2009.

actes dictats en via de gestió. Així doncs, no és possible delegar aquestes competències, sinó únicament la petició de la participació de les CA en els òrgans de gestió de l'AEAT⁶.

Exemple

Durant l'exercici 2016, el Juan, de 35 anys, tenia tres fills: un nen de 7 anys, que ja anava a l'escola i feia classes particulars de música i anglès, i dues bessones que van néixer al febrer (les quals, si bé va cuidar-les durant el permís de paternitat del qual va gaudir, va anar a una guarderia després que ell s'incorporés a la feina). Així mateix, al març, va comprar un pis de nova construcció a la seva ciutat (que no gaudia de protecció pública) i el va convertir en el seu habitatge habitual. Tenint en compte aquestes circumstàncies, quines deduccions autonòmiques podria aplicar sobre la part autonòmica de la quota si fos resident habitual a Castella i Lleó, Extremadura, Catalunya i les Illes Balears respecte a l'IRPF de l'exercici 2016?

Si fos resident a Castella i Lleó, amb base en el Decret legislatiu 1/2013, de 12 de setembre, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals de la Comunitat de Castella i Lleó en matèria de tributs propis i cedits, podria aplicar les següents deduccions: deducció per família nombrosa, deducció per naixement i adopció de fills, deducció per parts múltiples o adopcions simultànies, deducció per paternitat, deducció per cura de fills menors (empleat de llar, guarderia, centres escolars) i deducció per adquisició d'habitatge de nova construcció per a residència habitual.

Si fos resident a Extremadura, conforme al Decret legislatiu 1/2013, de 21 de maig, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma d'Extremadura en matèria de tributs cedits per l'Estat, podria aplicar-se la deducció per parts múltiples i la deducció per la compra de material escolar.

En canvi, si fos resident a Catalunya, d'acord amb la Llei 21/2001, de 28 de desembre, de mesures fiscals i administratives, únicament resultaria procedent la deducció per naixement o adopció de fills.

I si fos resident a les Illes Balears, amb base en el Decret legislatiu 1/2014, de 6 de juny, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma de les Illes Balears en matèria de tributs cedits per l'Estat, podria aplicar-se la deducció autonòmica per despeses d'aprenentatge extraescolar d'idiomes estrangers i la deducció per despeses en llibres de text.

1.2. Impost sobre el patrimoni

El rendiment de l'IP està totalment cedit a les CA i el punt de connexió és la residència habitual que, d'acord amb a la normativa reguladora de l'IRPF, tinguin al seu territori els subjectes passius. Així mateix, les CA tenen atribuïdes competències normatives respecte al mínim exempt i la tarifa o el tipus de gravamen, així com en relació amb les deduccions o les bonificacions de la quota (les quals, encara que resulten en tot cas compatibles amb les establertes per la normativa estatal de l'impost –i s'han d'aplicar posteriorment a aquestes últimes–, no poden modificar-les)⁷.

⁽⁷⁾Arts. 11 de la LOFCA i 31 i 47 de la Llei 22/2009.

Per la seva banda, **l'aplicació dels tributs i la revisió dels actes dictats en exercici d'aquesta aplicació la duen a terme les CA, si bé, quan la seva declaració es presenti conjuntament amb la de l'IRPF, l'Estat i les CA acordaran el que resulti més eficaç per a la tramitació dels expedients en l'àmbit de les seves competències respectives**⁸.

⁽⁸⁾Arts. 54 a 59 de la Llei 22/2009.

Abast d'aquesta delegació competencial

Sobre aquest tema, correspon a les CA la incoació dels expedients de comprovació de valors, utilitzant els mateixos criteris que l'Estat; la realització dels actes de tràmit i la pràctica de liquidacions tributàries; la qualificació de les infraccions i la imposició de sancions tributàries; la publicitat i informació al públic d'obligacions tributàries i la seva forma de compliment; l'aprovació de models de declaració, i en general, les altres competències necessàries per a la gestió dels tributs. En qualsevol cas, mai seran competents per a contestar a les consultes tributàries escrites, tret que es refereixin a l'aplicació de les disposicions dictades per la CA en l'exercici de les seves competències. I convé recordar que també se cedeixen a les CA competències en matèria de recaptació, inspecció i revisió.

De totes maneres, aquesta delegació no impedeix que els Serveis d'Inspecció de Tributs de l'Estat puguin incoar actes d'investigació i comprovació per l'IP amb motiu de les actuacions inspectores que duguin a terme en relació amb l'IRPE, supòsit en què la instrucció i resolució dels corresponents expedients administratius correspondrà a les oficines competents de la CA (tot i que, en tot cas, col·laboren amb l'Estat facilitant mitjans personals, coadjuvant en la inspecció i intercanviant tota la informació que es derivi de les declaracions, cens i actuacions efectuades per la Inspecció).

Exemple

El dia 31 de desembre de l'any 2016, la Sra. Polimnia, obligada a tributar per l'IP, té una base imposable de l'impost d'1.121.000 euros. Calculeu la quota tributària que haurà de satisfer per l'impost esmentat l'any 2016 si és resident a Barcelona i si és resident a Madrid.

En el cas de Catalunya, la regulació de l'IP és establerta per l'article únic del Decret llei 7/2012, de 27 de desembre, de mesures urgents en matèria fiscal que afecten l'impost sobre el patrimoni, el qual assenyala, en primer lloc, que l'import del mínim exempt de l'impost és de 500.000 euros. Així, la base liquidable ascendirà a 621.000 euros, la qual es gravarà de la manera següent:

Als primers 334.252,88 euros, els correspondrà una quota fixa de 877,41 euros, i als 286.747,12 restants (621.000 – 334.252,88) se'ls haurà d'aplicar un tipus del 0,525% (del qual resulten 1.505,42 euros).

Així, la quota íntegra (877,41 + 1.505,42) serà de 2.383,83 euros, a la que no resultarà d'aplicació cap bonificació.

Per la seva banda, la regulació de l'IP a Madrid s'estableix als articles 19 i 20 del Decret legislatiu 1/2010, de 21 d'octubre, del Consell de Govern, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals de la Comunitat de Madrid en matèria de tributs cedits per l'Estat, on s'estableix, en primer lloc, que l'import del mínim exempt de l'impost és de 700.000 euros. Així, la base liquidable ascendirà a 421.000 euros, la qual es gravarà de la manera següent:

Als primers 334.252,88 euros, els correspondrà una quota fixa de 835,63 euros, i als 86.747,12 restants (421.000 – 334.252,88) se'ls haurà d'aplicar un tipus del 0,5% (de la qual cosa resulten 433,73 euros).

Així, la quota íntegra (835,63 + 433,73) serà de 1.269,36 euros, a la qual resultarà d'aplicació la bonificació general del 100% prevista a l'article 20.

Per tant, mentre que si la Sra. Polimnia resideix a Barcelona haurà d'abonar una quota tributària de 2.383,83 euros, si resideix a Madrid no haurà d'abonar cap mena de quantia.

1.3. Impost sobre successions i donacions

El rendiment de l'ISD també s'ha cedit totalment a les CA, ja que els pertany el que produeixen els subjectes passius residents a Espanya segons els següents punts de connexió:

- a) En el cas del gravamen sobre les adquisicions *mortis causa* i les quantitats percebudes pels beneficiaris d'assegurances sobre la vida que s'acumulin a la resta de béns i drets que integren la porció hereditària del beneficiari, la residència habitual del causant el dia de la meritació en els termes exposats;
- b) En el gravamen sobre les donacions de béns immobles, la ubicació d'aquests (també tenen aquesta consideració les transmissions a títol gratuït dels valors als quals es refereix l'article 108 de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del mercat de valors);
- c) i en el gravamen de les donacions dels altres béns i drets, la residència habitual del donatari a la data de la meritació⁹.

⁽⁹⁾Arts. 11 de la LOFCA i 32 de la Llei 22/2009.

Casuístiques especials

Quan en un sol document es donin per un mateix donant a favor d'un mateix donatari diferents béns o drets i, per aplicació dels punts de connexió, el rendiment s'entengui que s'ha produït en diferents CA, correspon a cada CA el que resulti d'aplicar, al valor dels donats el rendiment dels quals se li atribueix, el tipus mitjà que, segons les seves normes, correspondria al valor de la totalitat dels transmesos. Així mateix, quan escaigui acumular donacions, correspon a la CA el rendiment que resulti d'aplicar, al valor dels béns i drets actualment transmesos, el tipus mitjà que, segons les seves normes, correspondria al valor de la totalitat dels acumulats (els procedents de donacions anteriors i els que són objecte de la transmissió actual).

De la mateixa manera, les CA poden assumir **competències normatives** sobre les **reduccions de la base imposable, la tarifa, les quanties i els coeficients del patrimoni preexistent i les deduccions i les bonificacions de la quota, i també poden regular els aspectes de gestió i liquidació**¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 48 de la Llei 22/2009.

No obstant això, és procedent puntualitzar que, respecte a les reduccions sobre la base imposable, les CA poden crear, tant per a les transmissions *inter vivos* com per a les *mortis causa*, les reduccions que considerin convenientes, però sempre que responguin a circumstàncies de caràcter econòmic o social pròpies de la CA que es tracti. Així mateix, poden regular les establertes per la normativa estatal, mantenint-les en condicions anàlogues o millorant-les (ja sigui incrementant-les, ampliant les persones que hi tenen accés o disminuint-ne els requisits exigibles).

En qualsevol cas, sempre s'apliquen en primer lloc les reduccions estatals i, seguidament, les autonòmiques, tot i que, si una CA ha millorat una reducció estatal (la qual cosa ha d'especificar de forma expressa), aquesta substitueix l'aplicació de la reducció prevista per l'Estat.

I en relació amb les deduccions i bonificacions de la quota aprovades per les autonomies, resulten en tot cas compatibles amb les establertes per l'Estat (encara que, en aquest cas, no poden suposar una modificació d'aquestes últimes), les quals s'apliquen amb posterioritat a les estatals.

Els principis d'igualtat en els beneficis fiscals creats per les autonomies

En aquest punt, convé assenyalar, en primer lloc, que, si bé l'article 139.1 de la CE estableix el principi d'igualtat en els drets i obligacions dels ciutadans (és a dir, que exigeix que tots els espanyols tinguin «els mateixos drets i obligacions en qualsevol part del territori de l'Estat»), aquest s'ha de vincular necessàriament amb el principi d'autonomia financera de les CA establert a l'article 156.1 de la CE, ja que, com ha puntualitzat el TC, «l'autonomia significa, precisament, la capacitat de cada nacionalitat o regió per a decidir quan i com exercir les seves pròpies competències, en el marc de la Constitució i l'Estatut» i «d'aquest exercici en deriven desigualtats en la posició jurídica dels ciutadans residents en cadascuna de les diferents Comunitats Autònomes» (STC 37/1987, de 26 de març). Així, mentre que, com va assenyalar també la STC 76/1983, de 5 d'agost, el principi d'autonomia financera implica lògicament pluralitat, aquest principi no requereix uniformitat, sinó que garanteix l'equivalència de les posicions jurídiques fonamentals de tots els ciutadans de l'Estat (és a dir, en termes negatius, en prohibeix la disparitat arbitrària). No obstant això, és rellevant puntualitzar que, si bé les CA poden regular de manera diferent els beneficis fiscals pels quals estan autoritzades en els tributs cedits, han d'exercir les seves competències normatives de manera objectiva, raonable i proporcional, en el sentit que no poden contenir discriminacions respecte a les persones que resulten aplicables. I això és el que justament va ocórrer a la CA de València amb l'article 12.bis.a) de la Llei 13/1997 de la Comunitat Valenciana (concretament, amb la redacció introduïda per l'article 16 de la Llei 10/2006 de la Comunitat Valenciana), en establir una bonificació del 99% de quota de l'ISD per a les adquisicions *mortis causa* entre parents dels Grups I i II (descendents, ascendents i cònjuge) aplicable exclusivament pels successors subjectes passius que tinguessin la seva residència habitual a la Comunitat Valenciana. Així, la STC 60/2015, de 18 de març, va declarar la inconstitucionalitat i nul·litat d'aquesta limitació en considerar que el territori no resultava un element vàlid de diferenciació en situacions objectivament comparables sinó un element de discriminació mancat de tota mena de justificació, motiu pel qual vulnerava el principi d'igualtat i el principi d'igualtat tributària establerts als articles 14 i 31.1 de la CE (tant respecte als successors contribuents residents a d'altres CA com en relació amb els residents a un Estat membre de la UE o de l'Espai Econòmic Europeu diferent d'Espanya).

No obstant això, és procedent assenyalar que, **basant-se en els punts de connexió exposats respecte a l'ISD establerts per la Llei 22/2009, la STJUE de 3 de setembre del 2014 (assumpte C-127/12) va entendre que Espanya havia incomplert «les obligacions que li incumbeixen en virtut dels articles 63 TFUE i 40 de l'Acord sobre l'Espai Econòmic Europeu de 2 de maig del 1992, en permetre que s'estableixin diferències [injustificades i, per tant, discriminatòries] en el tracte fiscal de les donacions i les successions entre els causahavents i els donataris residents i no residents a Espanya, entre els causants residents i no residents a Espanya i entre les donacions i les disposicions similars de béns immobles situats en territori espanyol i fora d'aquest»** (punt en el qual convé assenyalar que el TJUE no es referia només als supòsits en què el subjecte passiu fos no resident a Espanya, sinó també a casos en què podia ser o necessàriament era resident: com en el supòsit que el causant fos no resident a Espanya i el successor, sí, o en el cas d'immobles de fora del

territori espanyol –on el subjecte passiu ha de ser necessàriament resident, ja que els no residents només tributen per obligació real, limitat als béns i drets a Espanya (art. 7 de la LISD)–).

En concret, el TJUE va entendre que, en els casos assenyalats, de conformitat amb els punts de connexió de la Llei 22/2009, no resultava d'aplicació la normativa autonòmica (que és fiscalment molt més beneficiosa) sinó l'estatal per criteris basats únicament en la territorialitat nacional, és a dir, que només pel fet d'existir un element transnacional s'aplicava la normativa de l'Estat i el gravamen resultava més elevat.

Així doncs, d'acord amb l'esmentada STJUE, es va introduir la DA segona a la LISD per adequar la normativa de l'impost a l'ordenament europeu, assenyalant que, **amb independència de l'atorgació del rendiment, també resulta d'aplicació la pertinent normativa autonòmica en els supòsits següents¹¹:**

⁽¹¹⁾DA segona de la LISD.

- En les transmissions *mortis causa*, si el causant ha estat resident a un Estat membre de la UE o de l'Espai Econòmic Europeu diferent d'Espanya, resulta d'aplicació per part dels contribuents la normativa de la CA on es trobi el valor més alt dels béns i drets del cabal relict situats a Espanya o, si no n'hi ha i el subjecte passiu resideix a Espanya, la de la corresponent CA.
- Així mateix, si el causant en una transmissió *mortis causa* ha estat resident en una CA, els contribuents residents a un Estat membre de la UE o de l'Espai Econòmic Europeu diferent d'Espanya tenen dret a l'aplicació de la normativa pròpia aprovada per aquesta CA.
- En cas de transmissions lucratives *inter vivos* de béns immobles situats a Espanya, els contribuents residents a un Estat membre de la UE o de l'Espai Econòmic Europeu diferent d'Espanya poden aplicar la normativa pròpia aprovada per la CA on radiquin aquests béns.
- De la mateixa manera, si les transmissions lucratives *inter vivos* són de béns immobles situats a un Estat membre de la UE o de l'Espai Econòmic Europeu diferent d'Espanya, els contribuents residents a Espanya tenen dret a l'aplicació de la normativa pròpia aprovada per la CA en la qual resideixin.
- I en el cas de transmissions lucratives *inter vivos* de béns mobles situats a Espanya, els contribuents que siguin residents en un Estat membre de la UE o de l'Espai Econòmic Europeu diferent d'Espanya tenen dret a l'aplicació de la normativa pròpia aprovada per la CA on hagin estat situats els béns durant més dies del període dels cinc anys immediatament anteriors, comptats de data a data, que finalitzi el dia anterior al de la meritació de l'impost.

Així mateix, seguint l'article 28.1.1r.b) de la Llei 22/2009, en tots aquests supòsits es considera que les persones físiques residents al territori espanyol ho són al territori d'una CA quan romanguin al seu territori el major nombre de dies del període dels cinc anys immediatament anteriors, comptats de data a data, al dia anterior de la meritació de l'impost.

Casos en els quals resulti d'aplicació la normativa de diferents CA

Quan en un sol document es donin per un mateix donant a favor d'un mateix donatari diferents béns o drets i, per aplicació dels punts de connexió, resulti aplicable la normativa de diferents CA, es calcularà el tipus mitjà resultant d'aplicar, al valor del conjunt dels béns i drets donats, la normativa de l'Estat i la de cadascuna de les CA en les quals radiquin o estiguin situats part d'aquests béns i drets de manera separada, i s'aplicarà al valor dels béns i drets que radiquin o estiguin situats a cada CA el tipus mitjà obtingut per l'aplicació de la seva normativa pròpia (de la qual cosa s'obté la quota tributària que cal ingressar per aquests béns i drets).

De totes maneres, tot i que en aquests casos s'apliqui la normativa autonòmica, **el competent per a l'aplicació i revisió de l'ISD és l'Estat (a qui també correspon el pertinent rendiment)**, per la qual cosa els obligats han de presentar la pertinent autoliquidació, acompanyada del document o declaració en el qual es contingui o es constati el fet imposable, davant l'AEAT, i han d'ingressar el corresponent deute tributari d'acord amb el que determini el Ministre d'Hisenda i Administracions Públiques.

La compatibilitat qüestionable amb el principi de territorialitat

Amb independència de les precisions realitzades, i igual que ocorre en l'IP, també resulta qüestionable el respecte al principi de territorialitat quan a la base imposable de les adquisicions *mortis causa* s'integren béns situats a un territori diferent al de la residència del subjecte passiu. De fet, probablement per aquest motiu el legislador va alterar el punt de connexió en el supòsit de les donacions de béns immobles. No obstant això, en no preveure's en el cas de les adquisicions *mortis causa*, és evident que l'exercici de les competències normatives de les CA pot comportar l'adopció de mesures tributàries sobre béns situats fora del seu territori, la qual cosa infringeix, com es veia en el mòdul anterior, l'article 157.2 de la CE.

Finalment, s'ha cedit a les CA l'aplicació dels tributs i la revisió dels actes dictats en l'exercici d'aquesta revisió, de la mateixa manera que també poden regular els aspectes tant d'aquesta revisió com de la liquidació de l'impost (tot i que no pel que fa a autoliquidació, que segueix mantenint-la l'Estat i que va establint-la amb caràcter obligatori en les diferents CA a mesura que cada Administració autonòmica va establint un servei d'assistència al contribuent per a complimentar-la)¹².

⁽¹²⁾Arts. 54.1 i 59 de la Llei 22/2009.

Abast de la delegació en matèria de gestió

De la mateixa manera que en relació amb l'IP, correspon a les CA la incoació dels expedients de comprovació de valors utilitzant els mateixos criteris que l'Estat; la realització dels actes de tràmit i la pràctica de liquidacions tributàries; la qualificació de les infraccions i la imposició de sancions tributàries; la publicitat i informació al públic d'obligacions tributàries i la seva forma de compliment; l'aprovació de models de declaració, i en general, les altres competències necessàries per a la gestió dels tributs. De totes maneres, cal recordar que, a part d'aquestes competències i les de revisió, també se cedeixen a les CA competències en matèria de recaptació i inspecció.

En qualsevol cas, és rellevant esmentar finalment que, tal com passa amb l'IP, l'ITPAJD i l'impost especial sobre determinats mitjans de transport, els documents i autoliquidacions de l'ISD únicament tenen efectes deslliuradors si es presenten davant l'oficina competent de la CA a la qual correspongui el rendiment d'acord amb els punts de connexió aplicables, i, quan el rendiment corresponent als actes o contractes continguts en el mateix document es consideri produït en diferents CA, és procedent la presentació a l'oficina competent de cadascuna d'elles (si bé l'autoliquidació que, si s'escau, es formuli només es refereix al rendiment produït al seu territori respectiu).

Exemple

Un causant resident des de fa 10 anys a Holanda deixa en herència a les seves dues filles un bloc de pisos situat a Almeria. Una d'elles resideix a València des de fa set anys; l'altra, que vivia amb la seva germana, se'n va anar fa tres anys a residir a Madrid. A quina Administració correspondrà el rendiment i l'aplicació de l'ISD? I quina normativa s'aplicarà?

En cas que el subjecte passiu de l'ISD sigui resident a Espanya (en aquest cas, ambdues causahavents –art. 5 de la LISD–), l'article 32.2.a) de la Llei 22/2009 assenyala que se cedirà el rendiment de l'impost tenint com a punt de connexió, en el cas de les adquisicions *mortis causa*, la residència habitual del causant en el moment de la meritació. Per tant, ja que el causant d'aquest supòsit no és resident a Espanya, el rendiment correspondrà a l'AEAT, qui també s'encarregarà de l'aplicació de l'impost i de la revisió dels actes dictats en l'exercici d'aquesta.

No obstant això, respecte a la normativa que resulta aplicable, l'apartat 1.1 a) de la DA segona de la LISD assenyala que, «en el cas de l'adquisició de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altre títol successori, si el causant ha estat resident en un Estat membre de la Unió Europea o de l'Espai Econòmic Europeu diferent d'Espanya, els contribuents tenen dret a l'aplicació de la normativa pròpia aprovada per la Comunitat Autònoma on es trobi el valor més alt dels béns i drets del cabal relictat situats a Espanya. Si no hi ha cap bé o dret situat a Espanya, s'aplica a cada subjecte passiu la normativa de la Comunitat Autònoma en què resideixi».

Per tant, mentre que els béns heretats en aquest cas són a Almeria, resulta d'aplicació la normativa de l'ISD de la CA d'Andalusia, concretament, els articles 17 a 22 5è. del Decret legislatiu 1/2009, d'1 de setembre, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions dictades per la Comunitat Autònoma d'Andalusia en matèria de tributs cedits.

1.4. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

Excepte pel que fa a la rehabilitació i transmissió de grandeses i títols nobiliaris, se cedeix el 100% de la recaptació obtinguda per la resta de fets imposables que grava l'ITPAJD al territori de cada CA¹³.

⁽¹³⁾Arts. 11 de la LOFCA i 33 de la Llei 22/2009.

En concret, els fets imposables que donen lloc a la seva cessió són sis, en funció d'una sèrie de punts de connexió. No obstant això, tota la dificultat que ja de per si mateix comporta l'establiment d'aquests últims, s'agreuja pel fet que, en molts supòsits, diversos d'ells poden resultar d'aplicació simultània, la qual cosa comporta que es trobin jerarquitats segons el tipus d'operació gravada o segons la naturalesa de l'acte o el contracte subjecte i dels béns als quals es refereixen.

Així doncs, se cedeix a les CA el rendiment de l'ITPAJD produït al seu territori pels següents fets imposables:

- Transmissions oneroses per actes *inter vivos* de tota classe de béns i drets que integrin el patrimoni de les persones físiques o jurídiques.
- Constitució de drets reals, préstecs, fiances, arrendaments, pensions i concessions administratives.
- Constitució de societats, l'augment i disminució del capital social i la seva dissolució, les aportacions que efectuïn els socis que no suposin un augment de capital social i el trasllat a Espanya de la direcció efectiva o del domicili social d'una societat quan ni l'un ni l'altre estiguessin prèviament situats a un Estat membre de la UE.
- Escripures, actes i testimoniatges notariais, en els termes que estableix l'article 31 del TRLITPAJD.
- Lletres de canvi, documents que realitzin funció de gir o les supleixin i els resguards o certificats de dipòsit transmissibles, així com els pagarés, bons, obligacions i altres títols anàlegs emesos en sèrie als quals es refereix l'article 33 del TRLITPAJD.
- Anotacions preventives que es practiquin en els registres públics quan tinguin per objecte un dret o interès valuós i no vinguin ordenades d'ofici per una autoritat judicial.

Respecte a tots aquests supòsits s'estableixen una sèrie de **punts de connexió** comuns per determinar quan es considera produït el seu rendiment al territori d'una CA concreta, amb l'única excepció del fet imposable consistent en les escriptures, actes i testimoniatges notariais, que té un punt de connexió específic: la CA en la qual aquests s'autoritzin o atorguin.

En la resta de supòsits, actuen com a punts de connexió els que s'enumeren a continuació pel següent ordre d'aplicació:

- Sempre que el document compregui algun concepte subjecte a la quota gradual del gravamen d'AJD, modalitat de documents notariais, el rendiment correspon a la CA en la circumscripció del qual radiqui el registre en el que hauria de procedir-se a la inscripció o anotació dels béns o actes.
- Quan l'acte o document es refereixi a OS, el rendiment correspon a la CA en la que concorri qualsevol de les següents circumstàncies per ordre d'aplicació preferent:
 - Que l'entitat tingui en aquesta CA el seu domicili fiscal, determinat, com assenyala l'article 29, conforme a la LGT.

- Que l'entitat tingui en aquesta CA el seu domicili social, sempre que la seva direcció efectiva no es trobi situada en l'àmbit territorial d'una altra Administració tributària d'un Estat membre de la UE.
- Que l'entitat realitzi en aquesta CA operacions de tràfic, quan la seva direcció efectiva i el seu domicili social no es trobin situats en l'àmbit territorial d'una altra Administració tributària d'un Estat membre de la UE.
- Quan l'acte o document no motivi liquidació per la quota gradual d'AJD, modalitat de documents notarials, ni tampoc per la modalitat d'OS, el rendiment s'atribueix aplicant les regles que figuren a continuació en funció de la naturalesa de l'acte o contracte documentat i dels béns a què es refereixi:
 - Quan l'acte o document compregui transmissions i arrendaments de béns immobles, constitució i cessió de drets reals (fins i tot de garantia, sobre aquests) a la CA en la qual radiquin els immobles. Per la seva banda, en els supòsits previstos a l'article 108 de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del mercat de valors, a la CA en la qual radiquin els béns immobles integrants de l'actiu de l'entitat de la que es transmetin.
 - Quan compregui la constitució d'hipoteca mobiliària o penyora sense desplaçament o es refereixi a bucs o aeronaus, a la CA en la circumscripció del qual radiqui el registre mercantil o d'hipoteca mobiliària i penyora sense desplaçament en què aquests actes hagin de ser inscrits.
 - Quan compregui la transmissió de béns mobles, semimovents o crèdits, així com la constitució i cessió de drets reals sobre aquests, a la CA on l'adquirent tingui la seva residència habitual si és persona física o el seu domicili fiscal si és persona jurídica.
 - Quan l'acte o document es refereixi a la transmissió de valors, a la CA on es formalitzi l'operació.
 - Quan es refereixi exclusivament a la constitució de préstecs simples, fiances, arrendaments no immobiliaris i pensions, a la CA en la qual el subjecte passiu tingui la seva residència habitual o domicili fiscal, segons es tracti de persones físiques o jurídiques.
 - Quan es tracti de documents relatius a concessions administratives de béns, execucions d'obres o explotacions de serveis, a la CA del territori on radiquin, s'executin o es prestin aquests. Aquestes mateixes regles són aplicables quan es tracti d'actes i negocis administratius que tributin per equiparació a les concessions administratives.
 - En les anotacions preventives, quan l'òrgan registral davant el qual es produeixin tingui la seva seu al territori d'aquesta CA. No obstant això,

en cas que, d'acord amb a les normes de l'impost, la base imposable resulti inferior al valor real dels béns embargats en totes les CA en què s'hagin inscrit anotacions preventives, es considera produït al territori de cadascuna d'elles únicament la part del rendiment resultant de repartir a parts iguals el rendiment total entre totes.

No obstant això, si en alguna de les CA el valor real dels béns objecte de l'anotació preventiva resulta inferior a l'import de la quota que li correspongui d'acord amb a la regla de repartiment exposada, el rendiment cedit a aquesta CA es limita a la quota corresponent a aquest valor, i el rendiment excedent s'incrementa les restants CA.

Casos especials

Si es tracta de concessions d'explotació de béns o d'execució d'obres que superin l'àmbit territorial d'una CA, el rendiment correspon a cada CA en proporció a l'extensió que ocupin els béns o a l'import estimat de les obres que s'han de dur a terme al seu territori. Així mateix, si es tracta de concessions d'explotació de serveis que superin l'àmbit territorial d'una CA, el rendiment correspon a cadascuna d'aquestes autonomies en funció de la mitjana aritmètica dels percentatges que representin la seva població i la seva superfície sobre el total de les CA implicades, de la mateixa manera que, si ho superen concessions mixtes, correspondrà a les diferents CA involucrades mitjançant l'aplicació dels criteris expressats en relació amb la corresponent concessió.

- En les lletres de canvi i documents que les supleixin o realitzin la funció de gir, així com en els pagarés, bons, obligacions i títols anàlegs als que es refereix l'article 33 del TRLITPAJD, quan el seu lliurament o emissió tingui lloc al territori de la CA. No obstant això, si el lliurament o emissió ha tingut lloc a l'estranger, quan el primer tenidor o titular tingui la seva residència habitual o domicili fiscal al territori de la CA.

Per la seva banda, també se cedeixen a les CA **competències normatives**, concretament respecte al gravamen de TPO i AJD:

- En relació amb el gravamen de TPO, les CA poden regular el tipus de gravamen i les deduccions i bonificacions de la quota en les concessions administratives, les transmissions de béns mobles i immobles, la constitució i cessió de drets reals sobre aquests (excepte els de garantia) i l'arrendament de béns mobles i immobles¹⁴.
- Per la seva banda, en la modalitat d'AJD, les CA poden regular el tipus de gravamen dels documents notariais per calcular la denominada quota variable i les deduccions i bonificacions relatives a aquesta quota.

No obstant això, en qualsevol cas, totes les deduccions i bonificacions a la quota aprovades per les CA han de ser compatibles amb les establertes per la normativa estatal de l'impost, sense que puguin suposar-ne una modificació, i s'apliquen amb posterioritat a les regulades per l'Estat.

Finalment, a més de poder regular també els **aspectes de la gestió i liquidació de l'impost**, les CA tenen cedida la **gestió**, la **recaptació** (excepte quan es recapti mitjançant efectes timbrats), la **inspecció** i la **revisió** de tots els gravà-

⁽¹⁴⁾Art. 49 de la Llei 22/2009.

⁽¹⁵⁾Arts. 54 a 59 de la Llei 22/2009.

mens que integren l'ITPAJD, en termes pràcticament idèntics a l'IP i a l'ISD. No obstant això, és important assenyalar que, en cas de concessions administratives que superin l'àmbit territorial d'una CA, la inspecció de l'impost correspon a l'autonomia en el territori de la qual es trobi el domicili fiscal de l'entitat concessionària¹⁵.

Exemple

Un empresari de València ven un edifici de pisos situat a aquesta ciutat a una altra empresa constructora de Càceres i, en aquesta operació, que es tracta d'un segon lliurament, s'exercita la renúncia a l'exempció de l'IVA (per la qual cosa aquesta transmissió queda subjecta a aquest impost i no a TPO). Com tributarà el gravamen d'AJD en la modalitat de documents notarial respecte a la formalització de l'escriptura pública d'aquesta compra, que s'efectua a Càceres?

L'atorgament d'escriptura pública comportarà la tributació del gravamen d'AJD de l'ITPAJD, en la modalitat de documents notarial, tant de la seva quota fixa (precedent, sempre que es realitza el seu fet imposable), com en aquest cas, ja que la transmissió no tributa per TPO, de la quota gradual. Per la seva banda, conforme a l'article 33 de la Llei 22/2009, tant la quota fixa com la gradual de l'AJD meritades per escriptures, actes i testimoniats notarial estàn cedides a la CA en la qual aquests s'autoritzen o atorguin, de manera que en el supòsit descrit, atès que l'escriptura es realitza a Càceres, és l'Administració d'Extremadura a qui correspon el rendiment, l'aplicació i la revisió d'ambdues quotes (art. 54 a 59 de la Llei 22/2009). A més, si bé la quota fixa està regulada pel TRLITPAJD, en relació amb la quota gradual ha d'atendre's a la pertinent normativa autonòmica (art. 49 de la Llei 22/2009), concretament, a l'article 45 del Decret legislatiu 1/2013, de 21 de maig, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma d'Extremadura en matèria de tributs cedits per l'Estat (que assenyala que el tipus de gravamen és del 2%).

1.5. Impost sobre el valor afegit

En relació amb l'IVA, se cedeix a les CA el **50% del rendiment** produït al seu territori, és a dir, el que correspongui al consum realitzat al territori de la pertinent CA, segons l'índex de consum territorial certificat per l'Institut Nacional d'Estadística i elaborat a l'efecte de l'assignació de l'IVA per CA. No obstant això, en aquest cas, **no se cedeixen competències normatives ni es deleguen competències de gestió**¹⁶.

⁽¹⁶⁾Arts. 11 de la LOFCA i 35, i 54.2 de la Llei 22/2009.

1.6. Impostos especials

Amb l'excepció de l'impost sobre l'electricitat (el rendiment del qual se cedeix totalment), **en l'impost sobre les labors del tabac, l'impost sobre l'alcohol i begudes derivades, l'impost sobre productes intermedis, l'impost sobre el vi i begudes fermentades i l'impost sobre la cervesa se cedeix el 58% del rendiment** produït al seu territori a les CA en funció de **diferents punts de connexió**¹⁷.

⁽¹⁷⁾Arts. 11 de la LOFCA i 36 a 42 de la Llei 22/2009.

En l'impost sobre l'electricitat, el punt de connexió és l'índex de consum net d'energia elèctrica que s'ha efectuat en cada CA, elaborat a partir de dades del Ministeri d'Indústria, Turisme i Comerç, mentre que, en l'impost sobre les labors del tabac, es considera produït el rendiment que correspongui a l'índex

de vendes a expenedories de tabac al territori de la pertinent CA, segons dades del Comissionat per al Mercat de Tabacs, ponderades pels corresponents tipus impositius.

En canvi, en l'impost sobre l'alcohol i begudes derivades, el punt de connexió, igual que en l'IVA, és el rendiment territorial calculat en funció del consum en cada CA, segons l'índex de consum territorial certificat per l'Institut Nacional d'Estadística, tal com passa amb l'impost sobre productes intermedis, l'impost sobre el vi i begudes fermentades i l'impost sobre la cervesa.

Per la seva banda, en l'impost sobre hidrocarburs, se cedeix a les CA el **58% del rendiment derivat del tipus estatal general i el 100% del rendiment derivat del tipus estatal especial** produït al seu territori. Així mateix, se cedeix el **100% del rendiment derivat del tipus autonòmic** d'aquest impost, el qual consisteix en un gravamen suplementari que poden establir les CA als productes als quals resultin d'aplicació els tipus impositius compresos en els epígrafs 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 i 1.15 de l'article 50.1 de la LIE que es consumeixin als seus respectius territoris¹⁸.

⁽¹⁸⁾Arts. 11 de la LOFCA i 40 i 44 de la Llei 22/2009.

En concret, es considera produït al territori d'una CA el rendiment cedit de l'impost derivat de l'aplicació dels tipus estatals general i especial que correspongui a l'índex dels lliuraments de gasolines, gasoils i fuels al territori d'aquesta CA, segons dades del Ministeri d'Indústria, Energia i Turisme, ponderades pels corresponents tipus impositius estatals, mentre que, respecte al tipus autonòmic, es considera produït quan el consum final dels productes gravats es produeixi al seu territori, segons estableix l'article 50 3r. de la LIE.

Amb l'excepció del tipus autonòmic de l'impost sobre hidrocarburs, en tots aquests impostos **no hi ha cessió de competències normatives ni d'aplicació o revisió d'aquestes**¹⁹.

⁽¹⁹⁾Arts. 52 i 54 a 59 de la Llei 22/2009.

No obstant això, en relació amb el tipus autonòmic de l'impost sobre hidrocarburs, sí que se cedeixen les competències per a **la seva gestió, recaptació, inspecció i revisió**, de la mateixa manera que es deleguen a les CA **competències normatives** per a establir-lo respecte de determinats productes i dins dels límits establerts (tot i que el límit superior pot ser actualitzat per la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat).

El tipus de gravamen autonòmic

Pot establir-se sobre els productes següents:

a) Productes compresos als epígrafs 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.13 i 1.14 de l'article 50 de la LIE: des de 0 fins a 48 euros per 1.000 litres.

b) Productes compresos als epígrafs 1.4 i 1.15 de l'article 50 de la LIE: des de 0 euros fins a 12 euros per 1.000 litres.

c) Productes compresos a l'epígraf 1.5 de l'article 50 de la LIE: des de 0 euros fins a 2 euros per tona.

d) Productes compresos a l'epígraf 1.11 de l'article 50 de la LIE: des de 0 euros fins a 48 euros per 1.000 litres.

I finalment, en l'**impost sobre determinats mitjans de transport** se cedeix a les CA el **100% del rendiment produït al seu territori**, determinat en funció d'on es trobi el domicili fiscal de la persona física o jurídica que tingui la consideració de subjecte passiu de l'impost²⁰.

⁽²⁰⁾Arts. 11 de la LOFCA i 43, 51 i 54 a 59 de la Llei 22/2009.

En aquest cas, se cedeixen també **competències normatives** sobre el tipus de gravamen, i es permet que les CA **incrementin els tipus aplicables** als epígrafs de l'article 70.1 de la LIE **en un 15% com a màxim**. Així mateix, es deleguen les competències de gestió, recaptació, inspecció i revisió sobre l'impost.

1.7. Taxes sobre el joc

Finalment, se cedeix a les CA la **totalitat del rendiment dels tributs sobre el joc produït al seu territori**, en funció de diferents punts de connexió²¹.

⁽²¹⁾Arts. 11 de la LOFCA i 34 de la Llei 22/2009.

Aquests **punts de connexió** són els següents:

a) En relació amb la taxa estatal sobre els jocs de sort, envit o atzar, quan el fet imposable es realitzi al territori de les CA.

b) En la taxa estatal sobre rifes, tómboles, apostes i combinacions aleatòries, cal distingir diferents supòsits:

- En el cas de les rifes, tómboles i apostes, quan l'Administració de la corresponent CA n'autoritzi la celebració o hagués estat la competent per a autoritzar-la en els supòsits en què s'organitzin o celebrin sense sol·licitar aquesta autorització.
- I en les combinacions aleatòries, quan l'àmbit d'aplicació o desenvolupament d'aquestes no excedeixi els límits territorials d'aquesta CA.

Així mateix, se cedeixen a les CA **competències normatives** àmplies, concretament respecte a les exempcions, la base imposable, els tipus de gravamen, les quotes fixes, les bonificacions, la meritació i els aspectes d'**aplicació dels tributs** (l'exercici de les quals, juntament amb el de la revisió, també tenen cedit²²).

⁽²²⁾Arts. 50 i 54 a 59 de la Llei 22/2009.

Per tant, excepte pel que fa al fet imposable i als subjectes passius, les CA tenen total llibertat per a la plena configuració d'aquests tributs, i poden també arribar a anul·lar-ne els seus efectes (la qual cosa en posa en dubte, si més no, la garantia de la titularitat estatal).

No obstant això, tot i que la Llei 22/2009 no preveu cap mena de previsió sobre aquest tema, l'article 48.11 de la Llei 13/2011, de 27 de maig, de regulació del joc, també assenyala que la **recaptació** obtinguda per l'impost **estatal sobre activitats de joc**, corresponent als ingressos pel joc dels residents en cada autonomia, **de les activitats que s'hagin efectuat mitjançant sistemes electrònics, informàtics o telemàtics se cedeix a les CA**, en proporció a les quantitats jugades pels residents de cadascuna (tot i que correspon exclusivament a l'Estat el que s'hagi recaptat pel gravamen sobre les apostes mútues esportives benèfiques i les apostes hípiques mútues estatals, fins i tot si s'efectuen per mitjans electrònics, informàtics o telemàtics²³).

⁽²³⁾Art. 48 i DT sisena de la Llei 13/2011.

Així mateix, assenyala l'últim paràgraf de l'article 48.7 de la Llei 13/2011 que les CA, respecte de les activitats que siguin exercides per operadors, organitzadors o pels qui desenvolupin l'activitat gravada per aquest impost amb residència fiscal al seu territori, poden elevar els tipus fins a un màxim del 20%, increment que s'aplica, exclusivament, sobre la part proporcional de la base imposable corresponent a la participació en el joc dels residents fiscals al territori de la CA que elevi els tipus i la recaptació dels quals li correspon en exclusiva.

A més, encara que l'article 48.9 deixa clar que la gestió, recaptació, liquidació i inspecció de l'impost correspon en tot cas a l'AEAT, deixa oberta la possibilitat que els estatuts d'autonomia de les CA i les lleis en matèria de cessió de tributs deleguin algunes d'aquestes competències a les autonomies.

No obstant això, la DT sisena de la mateixa Llei limita la cessió del rendiment i les competències normatives o gestores a que es produeixin els acords en els marcs institucionals de cooperació en matèria de finançament autonòmic establerts en el nostre ordenament i les modificacions normatives necessàries per a la seva configuració i aplicació plena com a tribut cedit, si bé afegeix que, mentre que no es produeixin aquestes modificacions del sistema de finançament, l'Estat ha de fer arribar a les CA, amb els acords previs en els marcs institucionals competents, l'import acordat amb cada autonomia segons el que s'hagi establert respecte a la cessió del rendiment.

2. Altres règims especials per raó del territori

Per a acabar l'estudi del sistema tributari autonòmic, cal dedicar un breu apartat a les especialitats del sistema de les CA de règim comú que regeixen en determinats territoris, concretament a la Comunitat canària i a les Ciutats Autònomes de Ceuta i Melilla.

2.1. Les Illes Canàries

Bàsicament a conseqüència de les singulars circumstàncies geogràfiques, econòmiques i socials de l'arxipèlag, l'especialitat del règim econòmic i fiscal que opera en la Comunitat canària es troba prevista tant per la normativa europea, que l'ha qualificat com a regió ultraperifèrica (arts. 349 i 355 del TJUE), com a la CE, la DA tercera de la qual requereix un informe previ de la mateixa CA o, si s'escau, de l'òrgan provisional autonòmic, per a la modificació de l'especial règim econòmic i fiscal de l'arxipèlag canari.

La singularitat del règim canari

Com assenyala l'article 46.2 de l'Estatut d'Autonomia de Canàries, el règim econòmic i fiscal de Canàries «incorpora en el seu contingut els principis i normes aplicables com a conseqüència del reconeixement de Canàries com a regió ultraperifèrica de la Unió Europea, amb les modulacions i derogacions que permetin pal·liar les característiques estructurals permanents que dificulten el seu desenvolupament» (a causa de circumstàncies com l'aïllament insular –com a factor que obstaculitza la lliure circulació de persones, béns i serveis–, l'augment dels costos de producció –a conseqüència de la dependència respecte a les matèries primeres i l'energia–, l'obligació de constituir existències i la dificultat de subministrament d'equips de producció, la reduïda dimensió del mercat i l'escàs desenvolupament de l'activitat exportadora, la fragmentació geogràfica de l'arxipèlag i l'obligació de mantenir unes línies de producció diversificades per a proveir un mercat d'escassa dimensió que, limitades en el seu volum, dificulten les possibilitats de realitzar economies d'escala, etc.).

Així mateix, el peculiar règim econòmic i fiscal de la seva activitat financera i tributària també apareix prevista a la DA quarta de la LOFCA, on s'afegeix que és la mateixa CA la titular dels rendiments que se'n derivin (en els termes establerts per la Llei 20/1991, de 7 de juny, de modificació dels aspectes fiscals del règim econòmic fiscal de Canàries, a la Llei 19/1994, de 6 de juliol, de modificació del règim econòmic i fiscal de Canàries i l'altra legislació actualment en vigor).

El règim econòmic i fiscal canari

Per la seva especial condició insular, la seva llunyania geogràfica respecte a la resta d'Europa i el seu reduït i fragmentat mercat interior, el règim econòmic i fiscal de les Illes Canàries sempre ha pretès afavorir el desenvolupament econòmic i social del territori, motiu pel qual principalment s'ha caracteritzat per més llibertat comercial d'importació i exportació, per la no aplicació de monopolis, per les franquícies duaneres i fiscals sobre el consum i per la generació, en definitiva, de menys pressió fiscal indirecta.

No obstant això, **malgrat aquestes especialitats**, convé no oblidar que el **règim de finançament que resulta d'aplicació és el de les CA de règim comú**, de manera que, **a més dels seus tributs propis, també s'apliquen els impostos estatals cedits amb algunes excepcions i alguns impostos específics**.

En concret, en l'àmbit de la imposició indirecta, al territori de la CA de Canàries no s'aplica l'impost **especial sobre hidrocarburs ni l'impost especial sobre les labors del tabac**, tot i que, en contrapartida, resulta d'aplicació l'impost propi sobre combustibles derivats del petroli (que grava en fase única els lliuraments majoristes de combustibles derivats del petroli que es consumeixin en territori canari) i l'impost propi sobre les labors del tabac (el fet imposable del qual és la fabricació i importació de labors del tabac dins de la CA).

Així, en relació amb l'**impost sobre combustibles derivats del petroli**, regulat per la Llei 5/1986, de 28 de juliol, de l'impost especial de la CA de Canàries sobre combustibles derivats del petroli, assumeix l'espai fiscal que deixa la inaplicació al territori de la CA de l'impost especial sobre hidrocarburs, tenint com a **fet imposable** els lliuraments efectuats per majoristes de combustibles derivats del petroli que es consumeixin en territori canari (amb contraprestació econòmica o sense)²⁴.

(24) Art. 3 de la Llei 5/1986.

En relació amb **els subjectes passius**, són els comerciants majoristes dels esmentats productes, tot i que, quan sigui el cas, els titulars dels dipòsits fiscals es preveuen com a substituïts del contribuent. Així mateix, quan no justifiquin la seva procedència o ocupació, són responsables solidaris els que posseeixin o comerciïn les substàncies objecte de l'impost o les transportin, encara que, amb l'excepció de les liquidacions a conseqüència d'actes d'inspecció i dels supòsits d'estimació indirecta de bases, l'import de les quotes meritades és obligatòriament repercutit sobre els adquirents dels béns gravats²⁵.

(25) Art. 4 i 5 de la Llei 5/1986.

Pel que fa a **la seva base imposable**, està composta per les quantitats de productes objecte de l'impost, expressades en unitats de pes o de volum (referides a la temperatura de 15 graus centígrads), assenyalades en establir-se les corresponents **tarifes**, que seran les que la gravaran per a determinar la pertinent quota²⁶.

(26) Art. 6 i 9 de la Llei 5/1986.

Tarifes de l'impost

1) Tarifa primera:

- Epígraf 1.1 Gasolines de baix contingut en plom, classificades en els codis NC 2710.12.41, 2710.12.45 i 2710.12.49 (gasolines per a motors, diferents de les gasolines d'aviació, amb un contingut en plom igual o inferior a 0,013 grams per litre): 265 euros per 1.000 litres.
- Epígraf 1.2 Restants gasolines classificades al codi NC 2710 i gasolines a les quals s'han afegit additius destinades a substituir la gasolina amb plom: 288 euros per 1.000 litres.

2) Tarifa segona. Gasoils: 222 euros per 1.000 litres.

3) Tarifa tercera. Fuels: 56 cèntims d'euro per tona mètrica.

4) Tarifa quarta. Propans i butans classificats als codis NC 2711.12 i 2711.13: 50 cèntims d'euro per tona mètrica.

Per la seva banda, l'impost **sobre les labors del tabac** s'aplica a Canàries des de l'any 2011, establert per la Llei 1/2011, de 21 de gener, de l'impost sobre les labors del tabac i altres mesures tributàries. El seu **fet imposable** es confi-

(27) Arts. 3 i 9 de la Llei 1/2011.

gura per la fabricació i importació de labors del tabac (cigars, cigarrets, picada per embolicar i altres tabacs per fumar) dins del territori de les Illes Canàries, essent els **subjectes passius** les persones físiques, jurídiques i entitats sense personalitat que siguin titulars de les fàbriques o del dipòsit de l'impost i els importadors²⁷.

No obstant això, en aquest cas també es preveu que els subjectes passius han de **repercutir** la quota tributària als adquirents de les labors del tabac o, quan la fabricació, la transformació o l'emmagatzematge en règim suspensiu es realitzin per compte d'altri, el titular de la fàbrica o del dipòsit ha de repercutir-la a la persona per la qual realitzi l'operació²⁸.

⁽²⁸⁾Art. 10 de la Llei 1/2011.

En relació amb la **base imposable**, la seva determinació depèn de si li resulta d'aplicació el **tipus proporcional o específic**, essent en el primer cas el valor de les labors de tabac, calculat sobre el seu preu de venda al públic, i, en el segon, el nombre d'unitats de producte o quantitat²⁹.

⁽²⁹⁾Arts. 11 i 12 de la Llei 1/2011.

Tipus de gravamen

- Cigars i cigarrets: 2%.
- Cigarrets: 31 euros per cada 1.000 cigarrets o 45 euros per cada 1.000 cigarrets quan el preu mitjà ponderat de venda real sigui inferior al preu de referència.
- Picada per a embolicar rossa: 38 euros per quilogram o 52 euros per quilogram quan el preu mitjà ponderat de venda real sigui inferior al preu de referència.
- Picada per a embolicar negra: 8 euros per quilogram o 22 euros per quilogram quan el preu mitjà ponderat de venda real sigui inferior al preu de referència.
- Altres labors del tabac: 5%.

Per la seva banda, al territori canari **tampoc s'aplica l'IVA**, però se n'ha creat una adaptació a les singularitats econòmiques de l'arxipèlag: l'**impost general indirecte canari (IGIC)**. A diferència de l'IVA, aquest impost comporta una pressió fiscal indirecta diferenciada i menor, mentre que la CA de Canàries, malgrat formar part de l'espai duaner comú de la UE, no pertany al territori d'harmonització dels impostos sobre el volum de negoci. De totes maneres, i tot i que a conseqüència de la no aplicació de l'IVA la CA de Canàries no obté cap mena de cessió per l'aplicació d'aquest impost, convé recalcar que, respecte a l'IGIC (que també és de titularitat estatal), sí que percep el 100% de la seva recaptació, i és que, conforme a la DA segona de la Llei 22/2009, el règim de cessió de tributs es realitza respectant el que estableixin les lleis integrants del règim econòmic i fiscal de Canàries i les seves normes de desenvolupament.

L'IGIC

L'IGIC és una adaptació de l'IVA a les particularitats econòmiques del territori canari, el qual, tot i que forma part de l'espai duaner comú, no ho és del territori d'harmonització dels impostos sobre el volum de vendes i té una pressió fiscal menor.

De conformitat amb la Llei 20/1991, de 7 de juny, de modificació dels aspectes fiscals del règim econòmic fiscal de les Canàries, el seu **fet imposable** es constitueix pels **lliuraments de béns** i les **prestacions de serveis realitzades a Canàries per empresaris o professionals** a títol oneros, amb caràcter habitual o ocasional, en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional, així com per les **importacions de béns** a Canàries, sigui quina sigui la condició

⁽³⁰⁾Art. 4 de la Llei 20/1991.

de l'importador i la finalitat a la qual estiguin destinats (tot i que, a diferència de l'IVA, no el constitueix l'«adquisició intracomunitària de béns» –ja que les adquisicions de béns efectuades per empresaris o professionals de Canàries a empresaris o professionals establerts al territori de la UE es consideren, a l'efecte d'aquest impost, com a importacions–)³⁰.

No obstant això, és cert que s'incorporen una sèrie d'exempcions que en remarquen la singularitat (com és el cas, respecte al gravamen de les operacions interiors, dels lliuraments de béns que efectuïn els comerciants minoristes), de la mateixa manera que, si bé la seva **base imposable**, amb caràcter general, es constitueix per l'import total de la contraprestació de les operacions subjectes a l'impost procedent del destinatari o de terceres persones, es destaca que no s'inclouen les subvencions dirigides al proveïment de productes comunitaris previstos al programa d'opcions específiques per llunyania o per la insularitat de Canàries.

I en relació amb **els tipus de gravamen**, cal remarcar que, si bé s'estableix un tipus general del 7%, es mantenen tipus de gravamen diferenciats en funció dels productes o serveis el lliurament o prestació dels quals se sotmet a imposició, tant incrementats (del 9,5% i del 13,5%) i reduïts (del 3% i del 2,75%) com un de superreduït del 0% (aplicable a la majoria d'operacions que en l'IVA se sotmeten al tipus superreduït del 4% –que, a efectes pràctics, més que un gravamen hauria de denominar-se exempció plena, de les quals no comporten la pèrdua del dret a la deducció). Així mateix, es preveu un tipus especial del 20%, el qual és aplicable als lliuraments de les labors del tabac, amb excepció dels cigars³¹.

Finalment, també en l'IGIC hi ha **nou règims especials** establerts (règim simplificat, règim especial dels béns usats, règim especial d'objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, règim especial de les agències de viatges, règim especial de l'agricultura i ramaderia, règim especial de comerciants minoristes, règim especial aplicable a les operacions amb or d'inversió, règim especial del grup d'entitats i règim especial del criteri de caixa), tot i que de moment no existeix a Canàries el règim especial dels serveis prestats per via electrònica³².

Per la seva banda, un altre impost específic de caràcter indirecte creat i gestionat per la CA canària però de titularitat estatal és l'**arbitri sobre importacions i lliuraments de mercaderies** a Canàries, el qual, regulat per la Llei 20/1991, de 7 de juny, de modificació dels aspectes fiscals del règim econòmic fiscal de Canàries, té com a **fet imposable** els lliuraments de béns mobles corporals produïts a les Illes Canàries efectuats pels productors d'aquests béns, així com les importacions de béns similars que pertanyin a la mateixa categoria definida per referència a la nomenclatura de l'aranzel duaner comú³³.

Vegeu també

En relació amb les exempcions, vegeu la regulació de les relatives a les operacions interiors a l'article 50 de la Llei 4/2012, de 25 de juny, de mesures administratives i fiscals, i, respecte a les referents a les exportacions, vegeu els articles 11 a 15 de la Llei 20/1991. Per la seva banda, detallen la composició de la base imposable els articles 22 a 26 de la Llei 20/1991.

⁽³¹⁾La regulació actual dels tipus de gravamen s'estableix als arts. 51 a 61 de la Llei 4/2012, de 25 de juny, de mesures administratives i fiscals.

⁽³²⁾Títol III de la Llei 4/2012.

⁽³³⁾Art. 67 de la Llei 20/1991.

No obstant això, estan **exemptes** una sèrie de produccions locals que es consideren sensibles, com és el cas, respecte a les operacions interiors, de productes agrícoles i combustibles, dels articles d'alimentació específics per a celíacs o de diaris i revistes que no continguin únicament o fonamentalment publicitat, així com determinades exportacions i importacions i la introducció en zones i dipòsits francs³⁴.

(34) Arts. 70 a 74 de la Llei 20/1991 i art. 2 de la Llei 4/2014, de 26 de juny, per la qual es modifica la regulació de l'arbitri sobre importacions i lliuraments de mercaderies a les Illes Canàries.

Pel que fa als **subjectes passius** en concepte de contribuents, són les persones físiques o jurídiques o entitats sense personalitat jurídica que siguin productors o importadors, i són responsables solidaris del pertinent deute tributari els destinataris de les operacions que, mitjançant acció o omissió culpable o dolosa, eludeixin la correcta repercussió de l'impost. Tanmateix, a excepció dels importadors, també en aquest cas es preveu la repercussió de l'impost, que han de suportar els adquirents dels béns objecte del tribut³⁵.

(35) Arts. 76 a 78 de la Llei 20/1991.

Amb caràcter general, constitueix la seva **base imposable** l'import total de la contraprestació de les operacions subjectes procedent del destinatari o de terceres persones o el seu valor en la duana i, per als productes derivats del petroli, aquesta no és monetària sinó que es conforma en funció de la quantitat de producte expressada en unitats de pes o de volum³⁶.

(36) Arts. 79 a 82 de la Llei 20/1991.

I, respecte als **tipus de gravamen**, oscil·len entre el 5%, el 10%, el 15% i el 25% segons les diferents classes de productes, als quals cal afegir els tipus específics per als productes derivats del petroli (on s'estableixen determinades quanties en funció del seu volum). No obstant això, en el cas dels cigarrets, s'estableix un tipus mínim de caràcter específic (18 euros per cada 1.000 cigarrets)³⁷.

(37) Art. 3 de la Llei 4/2014.

Finalment, per tancar l'anàlisi de les especialitats del règim especial canari també convé remarcar **particularitats importants** que operen en relació amb l'IS, l'IRPF i l'ITPAJD, les quals, encaminades al foment de les inversions i l'activitat econòmica en l'arxipèlag, se centren bàsicament en el reconeixement de beneficis fiscals³⁸.

(38) Capítol II del Títol IV de la Llei 19/1994, de 6 de juliol, de modificació del règim econòmic i fiscal de Canàries, completat, en alguns casos, per la LIS.

Pel que fa a l'IS, es destaca en primer lloc la deducció en la quota íntegra per inversions a Canàries, on els percentatges de deducció han de ser superiors en un 80% als disposats en l'impost a nivell general, amb un diferencial mínim de 35 punts percentuals. Aquesta deducció té com a límit màxim un coeficient, que opera sobre la quota líquida de l'impost.

Així mateix, les societats gaudeixen d'una reducció a la base imposable de l'import de les dotacions que en cada període impositiu facin a la reserva per a inversions a Canàries, la qual té com a límit el 90% dels beneficis del període que no siguin objecte de distribució i que corresponguin als seus establiments situats a les Illes. En una línia similar, poden realitzar una sèrie de deduccions en la quota íntegra de l'impost per inversions realitzades a l'Àfrica Occidental (el Marroc, Mauritània, Senegal, Gàmbia, Guinea Bissau i Cap Verd), així com

per l'import satisfet en concepte de despeses de propaganda i publicitat de projecció plurianual (ja sigui per al llançament de productes, per a l'obertura i prospecció de mercats a l'estranger o per a la concurrència a fires, exposicions i manifestacions anàlogues –incloent en aquest cas les celebrades a Espanya amb caràcter internacional).

Per la seva banda, cal esmentar també que, respecte a la deducció en la quota per inversions en produccions de llargmetratges cinematogràfics i de sèries audiovisuals de ficció, animació o documental, s'han ampliat els seus límits absoluts, de manera que, mentre que en la resta del territori nacional són de 3 milions per a les produccions nacionals i 2,5 per a les internacionals que es filmin a Espanya (exclusivament aplicables sobre la despesa efectuada al territori nacional), els límits a Canàries arriben fins als 5,4 i als 4,5 milions respectivament.

I a més, pot practicar-se una bonificació del 50% de la part de la quota provinent dels rendiments derivats de la venda de béns corporals produïts a Canàries (concretament, de mercaderies de l'agricultura, la ramaderia i la indústria).

Aquesta última bonificació també serà aplicable a la quota de l'IRPF provinent dels rendiments derivats de la venda de béns corporals produïts a Canàries, de la mateixa manera que els empresaris o professionals que actuen com a persones físiques en aquest impost poden deduir de la quota íntegra els rendiments nets d'explotació destinats a la reserva per a inversions a Canàries que procedeixin de les activitats econòmiques realitzades mitjançant establiments situats en aquesta CA.

Respecte a l'ITPAJD, en el gravamen de TPO, estan exemptes les adquisicions que tinguin la consideració d'inversió inicial, tot i que aquesta exempció, respecte a l'adquisició d'immobilitzat material, es redueix al 50% del valor d'adquisició quan no es tracti d'entitats de dimensió reduïda d'acord amb l'IS. No obstant això, aquesta exempció no és vàlida per a les operacions subjectes a la modalitat d'AJD.

I en relació amb el gravamen d'OS, les societats domiciliades a Canàries gaudeixen d'exempció en cas de constitució de la societat i d'ampliació de capital per la part que destinen a inversions inicials.

En qualsevol cas, aquestes especialitats dedicades al foment de l'activitat econòmica han anat fins i tot més enllà amb la creació de la **Zona Especial Canària** (ZEC), en la qual poden constituir-se societats de nova creació que, si es registren en el Registre Oficial d'Entitats de la ZEC i compleixen els requisits previstos legalment (domicili social i almenys un administrador a les Canàries, objecte social concret, realització d'inversions mínimes, creació de llocs de treball i presentació d'una memòria d'activitats), tributen per obligació personal en l'IS al tipus reduït del 4% (el qual s'aplica únicament a la part de la base imposable que correspongui a les operacions que les societats realitzin en l'àmbit geogràfic de la ZEC). Així mateix, queden exemptes de qualsevol imposició indirecta meritada a Espanya en totes les activitats exercides en aquesta zona, de la mateixa manera que les persones jurídiques de la ZEC estan exemptes de l'IRNR pel que fa als interessos i guanys patrimonials mobiliaris i els beneficis de filials espanyoles a matrius.

La Zona Especial Canària

Amb la finalitat d'atreure la implantació en l'arxipèlag de capitals i empreses provinents de l'exterior es va crear la ZEC, en la qual es preveuen seriosos avantatges fiscals per a les empreses que s'hi constitueixin per a coadjuvar en la potenciació del progrés econòmic i social de les Canàries. El seu establiment i regulació estan previstos al Títol V de la Llei 19/1994.

De la mateixa manera, respecte a l'ITPAJD, les entitats de la ZEC gaudeixen d'exempció en el gravamen de TPO en relació amb les adquisicions de béns i drets que es destinin per part del subjecte passiu al desenvolupament de la seva activitat (sempre que aquests estiguin situats, puguin exercitar-se o hagin de complir-se en l'àmbit geogràfic de la ZEC), de la mateixa manera que en el gravamen d'OS estan exemptes les operacions societàries realitzades per les esmentades entitats (excepte pel que fa a la seva dissolució).

Així mateix, en relació amb el gravamen d'AJD, estan exemptes els actes jurídics documentats vinculats a les operacions realitzades per aquestes entitats en l'àmbit geogràfic de la ZEC (amb l'excepció de les lletres de canvi, els documents que les supleixin o realitzin funció de gir, i les escriptures, actes o testimoniatges notariais gravats), sense oblidar, finalment, que el Consorci de la ZEC pot subscriure concerts fiscals amb les entitats locals en els quals es determini una xifra global de tributació.

De totes maneres, més enllà de la ZEC, també cal remarcar l'existència de dos règims fiscals especials, el primer dels quals és el **Registre Especial de Bucs i Empreses Navilieres (REB)**.

En concret, constitueix un incentiu concebut per millorar la competitivitat de les empreses navilieres i dels ports canaris, essencialment mitjançant exempcions i bonificacions fiscals per a aquelles empreses navilieres i bucs que hi estiguin inscrits. Els principals avantatges fiscals estan actualment regulats als articles 74 a 77.bis de la Llei 19/1994, de 6 de juliol, de modificació del règim econòmic i fiscal de Canàries, els quals essencialment poden resumir-se en les següents³⁹:

⁽³⁹⁾Arts. 74 a 77.bis de la Llei 19/1994.

- En relació amb l'IRPF i l'IRNR, els tripulants subjectes a l'impost poden considerar el 50% dels rendiments íntegres del treball personal meritats per la navegació en els bucs inscrits com a renda exempta per aquest concepte (excepte en el cas de bucs adscrits a serveis regulars de passatgers

entre ports de la UE, en què aquesta exempció només resulta d'aplicació si els tripulants són nacionals d'algun Estat membre de la UE o d'algun dels Estats que formen part de l'Acord sobre l'Espai Econòmic Europeu).

- Respecte a l'IS, totes les empreses navilieres poden beneficiar-se d'una bonificació en un 90% de la porció de la quota de l'impost que, després de practicar les deduccions per doble imposició, correspon a la base imposable procedent de l'explotació desenvolupada per les empreses navilieres dels seus bucs inscrits, o si s'escau, relativa als serveis regulars als quals estan adscrits (tret que les empreses navilieres estiguin constituïdes com a entitats ZEC, en què gaudeixen del règim previst per a aquestes entitats).
- Pel que fa a l'ITPAJD, tots els actes i contractes realitzats sobre els bucs inscrits en el REB estan exempts de tributació per aquest impost.
- En relació amb l'impost especial de determinats mitjans de transport, no hi està subjecta la primera matriculació definitiva d'embarcacions en el REB.
- I finalment, tot i que no sigui un avantatge pròpiament fiscal, convé remarcar que els tripulants dels vaixells també gaudeixen d'una bonificació del 90% en la quota empresarial de la Seguretat Social.

Finalment, el segon dels règims especials que cal esmentar és el **Règim Específic de Proveïment (REP)**, el qual parteix de les diferents mesures aranzelàries destinades a protegir la indústria i el consum final que es van incorporar després de la introducció progressiva de l'aranzel duaner comú procedent de la UE.

I entre les que segueixen en vigor, com és el cas de la suspensió dels tipus aranzelaris per a determinats productes sensibles (com matèries primeres per a la transformació i manteniment industrial i determinats productes de la pesca destinats al consum intern) o la no aplicació de les condicions de tipus econòmic en les operacions de perfeccionament actiu a les zones franques canàries, hi ha certes mesures de caràcter aranzelari a favor de productes agrícoles, les quals tenen com a objectiu millorar i desenvolupar la producció local⁴⁰.

I aquestes últimes es recullen al denominat programa «Posei agrícola», que és on s'estableix el REP, el qual autoritza la importació de productes agraris destinats al consum directe, a la seva utilització com a entrades o a la transformació industrial.

En concret, aquest règim se sustenta sobre l'exoneració dels drets de duana o de les mesures d'efecte equivalent per als productes importats de tercers països (dins dels límits quantitativs establerts pel pla de previsions de proveïment), de la mateixa manera que es basa en la concessió d'una ajuda per al proveïment en l'arxipèlag de productes disponibles al mercat de la UE en condicions equivalents i en competència amb els productes de tercers països (els quals, si

⁽⁴⁰⁾Reglament (CE) núm. 1386/2011, del Consell, de 19 de desembre, Reglament (CE) núm. 1412/2013, del Consell, de 17 de desembre.

es transformen, poden ser objecte d'intercanvis entre regions ultraperifèriques –per permetre el comerç entre aquestes– o ser exportats o expeditos en el marc dels fluxos tradicionals amb tercers països).

Així mateix, en el marc d'aquest programa, a Canàries hi ha una exempció de drets de duana per a la importació de tabac en branca sense nervis, fins a un límit de 20.000 tones, sempre que procedeixi de tercers països i es destini a l'activitat industrial de fabricació local de productes manufacturats llestos per a ser fumats.

Finalment, no pot tancar-se l'anàlisi de les especialitats del sistema tributari canari sense esmentar també la resta dels seus **tributs propis** (és a dir, els creats més enllà dels impostos sobre combustibles derivats del petroli i sobre les labors del tabac –establerts, com s'ha vist, per cobrir la no aplicació en l'arxipèlag de l'impost especial sobre hidrocarburs i l'impost especial sobre les labors del tabac–), si bé els dos únics impostos vigents sobre aquest tema tenen actualment suspesa la seva aplicació.

Els impostos propis de les Canàries

A part dels impostos sobre combustibles derivats del petroli i sobre les labors del tabac, cal esmentar l'impost sobre l'impacte mediambiental causat per determinades activitats, el qual va ser establert per la Llei 16/2005, de 29 de desembre, de l'impost sobre determinades activitats que incideixen en el medi ambient i del tipus autonòmic de l'impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs. El seu fet imposable, al principi, gravava activitats d'instal·lacions que emetien a l'atmosfera diòxid de sofre, diòxid de nitrogen o qualsevol altre compost oxigenat del sofre o del nitrogen; la producció termonuclear d'energia elèctrica; i l'emmagatzematge de residus radioactius. No obstant això, la STC 60/2013, de 13 de març, va declarar inconstitucionals i nuls aquests dos últims supòsits.

A conseqüència d'això, l'article 40 de la Llei 4/2012, de 25 de juny, de mesures administratives i fiscals va reformular la regulació de l'impost amb efectes a partir de l'1 de gener del 2013, fixant el seu fet imposable com «la generació d'afeccions i impactes visuals i ambientals per la realització pel subjecte passiu d'activitats de transport i/o distribució d'electricitat per una xarxa d'alta tensió amb la finalitat de subministrar a clients finals o distribuïdors o de prestació de serveis de comunicacions electròniques, amb caràcter de radiocomunicacions, terrestres o satel·litals, a les Illes Canàries».

Tanmateix, la Disposició final tretzena de la Llei 9/2014, de 6 de novembre, de mesures tributàries, administratives i socials de Canàries ha suspès la seva aplicació des de l'1 de gener del 2013, el mateix que ha fet l'article 2 de la Llei 5/2013, de 26 de desembre, amb efectes a partir de la mateixa data, en relació amb l'impost canari sobre els dipòsits de clients en les entitats de crèdit de Canàries (concretament, mentre es mantingui en vigor, com s'ha vist en el mòdul anterior, l'impost estatal pràcticament homònim).

2.2. Ceuta i Melilla

Per la seva banda, la peculiar naturalesa i configuració jurídica i política de les Ciutats Autònomes de Ceuta i Melilla es predica també en la seva forma de finançament, la qual se sustenta en un sistema d'ingressos que combina els recursos propis de les CA amb els característics de les hisendes locals.

La singular configuració de Ceuta i Melilla

De conformitat amb l'article 144.b) de la CE, les Ciutats Autònomes de Ceuta i Melilla, sense deixar de ser entitats locals, disposen d'Estatuts d'Autonomia propis, els quals han estat aprovats, respectivament, per les Lleis Orgàniques 1/1995 i 2/1995, de 13 de març.

A conseqüència de la seva singular configuració, participen d'alguns mecanismes de finançament de les CA (com és el Fons de Suficiència o els Fons de Compensació Interterritorial) i dels mecanismes de finançament de les hisendes locals. I, tot i que el seu sistema tributari és el mateix que el de les CA de règim comú, la seva localització geogràfica justifica l'existència d'un règim fiscal especial (ja que, com reconeix la DA cinquena de la LOFCA, la seva activitat financera i tributària «es regula tenint en compte el seu peculiar règim econòmic i fiscal»).

Així, pel que fa als seus recursos tributaris, disposen de tributs propis, dels tributs previstos a favor dels municipis i les províncies al TRLRHL i dels impostos estatals que els hagin estat cedits en les mateixes condicions que la resta de CA de règim comú, si bé, igual que la CA de Canàries, tenen reconegudes algunes especialitats per la seva singular localització geogràfica i alguns impostos específics.

No obstant això, abans d'entrar en la seva anàlisi, cal remarcar que, si bé ambdues ciutats disposen d'una Assemblea com a òrgan representatiu propi, aquesta no té, a diferència dels altres parlaments autonòmics, potestat legislativa pròpiament dita (és a dir, que no pot dictar normes amb rang de llei), sinó que únicament gaudeix de potestat reglamentària.

Per tant, Ceuta i Melilla no poden crear tributs ni recàrrecs sobre tributs estatals (ja que, com s'assenyalava al mòdul anterior, aquests i els seus elements essencials han d'estar establerts mitjançant una llei), per la qual cosa els seus tributs propis vénen creats i assignats per una llei estatal. Tanmateix, és cert que sí que poden beneficiar-se de la cessió de tributs estatals en els termes establerts, tot i que no poden fer ús de les competències normatives respecte a la seva regulació bàsica.

No obstant això, sí que en qualsevol cas poden assumir la gestió d'aquests ingressos, ja sigui conforme a la normativa reguladora de la hisenda local o, si s'escau, de la llei estatal de cessió.

En concret, les principals singularitats del seu règim fiscal derivades de la seva situació especial i establertes per fomentar la seva activitat econòmica, són les següents:

Pel que fa a la **imposició directa**:

- Es destaca, en primer lloc, la deducció del 50% aplicable a la quota de l'IRPF respecte als rendiments obtinguts a Ceuta i Melilla, el mateix que s'aplica en relació amb l'IS⁴¹.
- En relació amb l'IP, s'aplica una bonificació del 75% a la quota corresponent a béns i drets situats o que hagin d'exercitar-se o complir-se a Ceuta i Melilla. Tanmateix, aquesta bonificació no serà aplicable als no residents en aquestes ciutats, tret que es refereixi a valors representatius del capital social d'entitats jurídiques domiciliades i amb objecte social a les ciutats

⁽⁴¹⁾Arts. 68.4 de la LIRPF i 33 de la LIS.

⁽⁴²⁾Art. 33 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni.

esmentades o quan es tracti d'establiments permanents que hi estiguin situats⁴².

- En el cas de l'ISD, s'aplica una bonificació del 50% a la quota quan el causant hagi estat resident a Ceuta o Melilla en el moment de la meritació i durant els cinc anys anteriors, i s'eleva el percentatge de bonificació al 99% quan els causahavents són el cònjuge, ascendents o descendents. Així mateix, respecte a les adquisicions *inter vivos*, s'aplica una bonificació del 50% a la part de la quota que proporcionalment correspongui als immobles situats a Ceuta o Melilla, i tenen també la consideració de béns immobles en aquest cas les transmissions a títol gratuït dels valors als que es refereix l'article 108 de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del mercat de valors. I pel que fa a la resta de donacions, s'aplica una bonificació del 50% a la quota que correspongui quan l'adquirent tingui la seva residència habitual a Ceuta o Melilla⁴³.

⁽⁴³⁾Art. 23.bis de la LISD.

I en relació amb **la imposició indirecta**:

- Es destaca, en primer lloc, la **no aplicació de l'IVA**, tot i que també s'aplica en el seu lloc un impost específic. En aquest cas, és **l'impost sobre la producció, els serveis i la importació (IPSI)**, el qual, de caràcter indirecte i municipal, es regula per la Llei 8/1991, de 25 de març, per la qual s'aprova l'impost sobre la producció, els serveis i la importació a les ciutats de Ceuta i Melilla.

⁽⁴⁴⁾Art. 3 de la Llei 8/1991.

El seu **fet imposable** grava la producció, elaboració i importació de tota classe de béns mobles corporals, realitzades per empresaris en el desenvolupament de la seva activitat empresarial, en l'àmbit territorial de les ciutats de Ceuta i Melilla. Així mateix, grava els lliuraments de béns immobles que radiquin en l'àmbit territorial de Ceuta i Melilla realitzats per empresaris o professionals que actuïn en l'exercici de les seves activitats, així com les prestacions de serveis que aquests efectuïn (si bé, en aquest cas, en els termes previstos per la normativa de l'IVA). Finalment, i tot i que en fase única, grava el consum d'energia elèctrica (encara que no la seva producció ni importació) en el moment de la seva facturació als usuaris per les empreses distribuïdores, que repercutiran l'impost sobre l'import total facturat⁴⁴.

⁽⁴⁵⁾Art. 18 de la Llei 8/1991.

Els supòsits de no subjecció, exempcions, meritació i base imposable de l'IPSI presenten moltes similituds amb l'IVA, tot i que, com a element distintiu, destaquen els **tipus de gravamen**. En concret, són fixats en les ordenances fiscals per les dues ciutats de Ceuta i Melilla (tot i que hauran d'estar compresos entre el 0,5% i el 10%) i, en qualsevol cas, no podrà establir-se cap mena de distinció entre els tipus de gravamen aplicables a la producció o elaboració i a la importació de béns mobles corporals⁴⁵.

- I pel que fa als **IIEE**, només s'exigeix l'impost **especial sobre determinats mitjans de transport** i, dels **impostos de fabricació**, l'impost especial

⁽⁴⁶⁾Art. 18.bis de la Llei 8/1991.

sobre l'electricitat, però existeix un gravamen complementari de l'IPSI sobre les **labors del tabac** i sobre el **carburant i els combustibles**⁴⁶.

En concret, respecte a aquest **gravamen complementari**, es troba subjecta la producció i importació de les labors de tabac al territori d'ambdues ciutats, el qual recau sobre les mateixes labors del tabac subjectes a la LIE i no és exigible en les mateixes circumstàncies que determinarien la no exigibilitat de l'impost sobre les labors del tabac dins el seu àmbit territorial d'aplicació.

La **base imposable** sobre la qual recau aquest gravamen depèn de si s'apliquen els tipus proporcionals o específics, i és en el primer cas el valor de les labors calculat segons el seu preu màxim de venda al públic en expenedories de tabac i timbre situades a la Península o les Illes Balears (inclosos tots els impostos) i, en el segon cas, el nombre d'unitats.

Per la seva banda, en el gravamen complementari a la producció i importació de determinats carburants i combustibles petrolífers, la base imposable està constituïda per unitats físiques (euros per mil litres o per tona) i els tipus impositius d'aquest gravamen complementari, determinats per la corresponent ordenança fiscal municipal, en cap cas poden excedir els tipus de gravamen de l'impost especial sobre hidrocarburs.

Tipus impositius del gravamen complementari a la producció i importació de les labors de tabac

a) Cigarrets:

1r. Tipus proporcional: 54 per 100.

2n. Tipus específic: 500 pessetes per cada 1.000 cigarrets.

b) Cigars i cigarrets: 12,5 per 100.

c) Picada per a embolicar: 37,5 per 100.

d) Les altres labors del tabac: 22,5 per 100.

i) Els tipus impositius aplicables són els vigents al moment de la meritació.

No obstant això, mitjançant les seves respectives ordenances, les ciutats de Ceuta i Melilla poden reduir aquests tipus sense que en cap cas siguin inferiors als següents:

a) Cigarrets:

1r. Tipus proporcional: 36 per cent.

2n. Tipus específic: 300 pessetes per cada 1.000 cigarrets.

b) Cigars i cigarrets: 8,5 per cent.

c) Picada per a embolicar: 25 per cent.

d) Les altres labors del tabac: 15 per cent.

Exercicis d'autoavaluació

Exercicis de selecció

1. La cessió dels tributs de l'Estat a les CA:

- a) Implica que les CA rebran tota la recaptació generada per l'impost en qüestió al seu territori.
- b) Pot comportar el traspàs de competències normatives, tot i que les CA no estan obligades a exercir-les.
- c) Comporta exclusivament que les CA obtindran tota o part de la recaptació aconseguida per l'aplicació de l'impost cedit al seu territori.

2. En relació amb l'IRPF:

- a) Tot i que se cedeixen competències normatives a les CA, únicament pot existir un model de declaració.
- b) Les CA no poden modificar els increments o disminucions previstos per al càlcul del mínim personal i familiar, la determinació del qual, amb base en el principi d'igualtat, correspon en tot cas a l'Estat.
- c) Si la CA no regula l'escala autonòmica aplicable a la base liquidable general de l'impost, s'aplicarà la normativa estatal.

3. En l'IP:

- a) Les CA poden regular les deduccions o les bonificacions de la quota, modificant o substituint les de l'Estat per a la seva compatibilitat.
- b) Les CA únicament tenen cedit el rendiment produït al seu territori.
- c) Les CA no poden alterar les deduccions o les bonificacions de la quota regulades per l'Estat, que resultaran en tot cas d'aplicació.

4. El Diego, resident a París, decideix donar un pis que té a la mateixa ciutat al seu fill, resident des de fa set anys a Oviedo. En relació amb l'ISD:

- a) Se cedirà el rendiment a la CA d'Astúries, s'aplicarà la normativa autonòmica i la CA serà competent per a l'aplicació i revisió del tribut.
- b) L'Estat no cedirà el rendiment i serà competent per a l'aplicació i revisió del tribut, tot i que s'aplicarà la normativa de la CA d'Astúries.
- c) L'Estat no cedirà el rendiment, s'aplicarà la seva normativa i serà competent per a l'aplicació i revisió del tribut.

5. L'Estat resol una concessió a una empresa per a efectuar obres al territori de les CA de València i Múrcia. A l'efecte del gravamen de TPO:

- a) El rendiment obtingut per TPO correspondrà proporcionalment a cadascuna de les dues CA en proporció a l'import estimat de les obres que han de realitzar-se al seu territori.
- b) El rendiment obtingut per TPO correspondrà proporcionalment a cadascuna de les dues CA en proporció a l'extensió que ocupin les obres que han de realitzar-se al seu territori.
- c) El rendiment obtingut per TPO correspondrà a l'AEAT, ja que és l'Estat qui resol la concessió.

6. En relació amb l'IVA:

- a) No s'aplica en la CA canària, però s'ha establert un impost municipal en el seu lloc.
- b) No s'aplica a Ceuta i Melilla, però s'ha establert un impost estatal en el seu lloc.
- c) Cap de les respostes anteriors és correcta.

7. Respecte el sistema tributari de la CA de Canàries:

- a) Estan exemptes del gravamen d'OS les societats domiciliades a Canàries en cas de constitució de societat i d'ampliació del capital (per la part que destinin a inversions inicials), de la mateixa manera que n'estan exemptes les operacions societàries realitzades per les entitats registrades a la ZEC (excepte pel que fa a la seva dissolució).

- b) Hi ha un gravamen complementari de l'IGIC sobre les labors del tabac.
- c) En lloc de l'IVA s'aplica l'IGIC, que grava els lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzats a les Canàries per empresaris o professionals a títol oneros, amb caràcter habitual o ocasional, en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional, així com les importacions de béns a les Canàries i les adquisicions intracomunitàries.

8. En relació amb l'IVA al territori canari:

- a) S'aplica l'IPSI en el seu lloc.
- b) S'aplica igual que altres impostos de l'Estat, però amb determinades singularitats.
- c) No resulta d'aplicació.

9. Les Ciutats Autònomes de Ceuta i Melilla:

- a) No disposen de tributs propis però sí de determinats tributs específics.
- b) Disposen dels tributs previstos a favor dels municipis i les províncies pel TRLRHL.
- c) Són titulars de tots els tributs que s'apliquen al seu territori.

10. Pel que fa a les labors del tabac a Ceuta i Melilla:

- a) Es graven per mitjà de l'impost especial sobre les labors del tabac.
- b) Es graven per mitjà d'un impost propi sobre les labors del tabac.
- c) Es graven per mitjà d'un gravamen complementari de l'IPSI.

Casos pràctics

11. Identifiqueu el punt de connexió respecte a l'ISD, l'ITPAJD i l'IRPF, segons com pertoqui, en els següents supòsits i determineu a qui correspon el rendiment, l'aplicació i revisió de l'impost i la normativa aplicable:

a) El Juan, que va néixer a París i segueix residint-hi, rep un immoble de sis plantes situat a València que li ha llegat per testament el seu oncle, que va residir tota la vida a Barcelona. La formalització de l'escriptura pública es duu a terme a València.

b) Donació d'un apartament situat a Santander per part d'un resident a Logronyo al seu fill, resident a Oviedo. La formalització de l'escriptura pública es duu a terme a Santander.

c) La Sra. Hermenegilda va constituir una societat de responsabilitat limitada amb un capital de 30.000 euros, el domicili social de la qual es troba a Barcelona, si bé la seu de direcció efectiva i el centre d'activitats està situada a València. L'escriptura de constitució es va signar a Barcelona.

d) El Sr. Leopoldo, resident a Barcelona, preveient un rellevant increment a la seva base imposable de l'IRPF en el present exercici (500.000 euros) enfront de la que estava obtenint en anys anteriors (150.000 euros), decideix canviar de residència i anar-se'n a les Illes Balears, ja que la càrrega impositiva en la normativa autonòmica de l'impost és menor. Així, des de l'1 febrer fins al 31 de desembre del present any es trasllada a viure a Mallorca.

12. Un pare resident de tota la vida a Nova York decideix donar al seu fill, mitjançant un mateix document, 100.000 euros i una casa a Santiago de Compostel·la (instrumentant-se en escriptura pública la transmissió de l'immoble a la mateixa ciutat en la qual es troba). El fill, de nacionalitat americana, va venir a Espanya fa 10 anys. Primerament es va instal·lar a Madrid, però, des de fa dos anys, resideix a Barcelona.

Tres anys després de la donació, el fill decideix vendre la casa rebuda a una noia de nacionalitat austríaca, la qual resideix des de fa quatre anys a Valladolid. En aquest cas, també s'instrumentalitzà la transmissió en escriptura pública a la mateixa ciutat de Santiago de Compostel·la.

Basant-vos en aquests fets, determineu a quina Administració tributària correspon el rendiment i l'aplicació i revisió de l'impost i la normativa aplicable en els supòsits d'ISD, ITPAJD i IRPF que hi són presents.

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. b

2. a

3. c

4. b

5. a

6. c

7. a

8. c

9. b

10. c

11. a) D'acord amb l'article 32 de la Llei 22/2009, se cedeix el rendiment de l'ISD a les CA produït al seu territori per part de subjectes passius residents a Espanya, especificant l'apartat 2.a) que, en el cas de l'impost que grava les adquisicions *mortis causa*, el rendiment es considera produït al territori de la CA on el causant tingui la seva residència habitual (punt de connexió) en el moment de la meritació.

I en aquest punt, assenyala l'article 28 de la mateixa Llei que, en el cas de l'ISD, es considera que les persones físiques residents al territori espanyol ho són al territori d'una CA quan hi romanguin el nombre de dies més elevat del període dels cinc anys immediatament anteriors, comptats de data a data, que finalitzi el dia d'abans de la defunció del causant (dia de la meritació de l'impost).

No obstant això, i tot i que l'oncle del Juan va residir tota la vida a Barcelona, cal tenir present que l'article 32 de la Llei 22/2009 determina com se cedeix el rendiment de l'ISD partint del fet que els subjectes passius siguin residents a Espanya, per la qual cosa en aquest cas, en la mesura que no concorre (ja que el subjecte passiu en qualitat de contribuent és el causahavent –art. 5.a) de la LISD– i aquest –el Juan– resideix a París), no se cedirà.

Tanmateix, com especifica l'apartat 1.1.b) de la DA segona de la LISD (que adequa la normativa de l'ISD a la STJUE de 3 de setembre del 2014), malgrat que en aquest cas el rendiment no se cedeixi, resulta d'aplicació la normativa de la pertinent CA, ja que, «en l'adquisició de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altre títol successori, si el causant ha estat resident a una Comunitat Autònoma, els contribuents no residents que siguin residents en un Estat membre de la Unió Europea o de l'Espai Econòmic Europeu tenen dret a l'aplicació de la normativa pròpia aprovada per aquesta Comunitat Autònoma».

Per tant, en aquest cas, l'aplicació de l'impost es regeix per la normativa aprovada per la CA de Catalunya, concretament per la Llei 19/2010, de 7 de juny, de regulació de l'Impost sobre Successions i Donacions i el Decret 414/2011, de 13 de desembre, pel qual s'aprova el reglament de l'Impost. No obstant això, de la mateixa manera que el rendiment no se cedeix, l'Administració competent per a l'aplicació i revisió de l'impost és l'AEAT.

Finalment, l'escriptura pública en la qual s'ha de fer constar el canvi de titular de l'immoble, en estar gravada la transmissió per l'ISD, no tributa per la quota gradual del gravamen d'AJD (modalitat documents notarial) però sí per la quota fixa (art. 31.2 del TRLITPAJD), respecte a la qual l'article 33.2.1 de la Llei 22/2009 estableix que se cedeix el seu rendiment a la CA on s'autoritzi o atorguin. Per tant, el rendiment correspon a la CA de València, que també és competent per a la seva aplicació i revisió. Tanmateix, ja que no estan cedides competències normatives en relació amb aquesta, s'aplica exclusivament la normativa estatal.

b) D'acord amb l'article 32.2.b) de la Llei 22/2009, sempre que el subjecte passiu de l'impost sigui resident, el punt de connexió per a determinar la cessió del rendiment de l'ISD en el cas de les donacions de béns immobles és el territori on aquests radiquin.

Per tant, Cantàbria és la CA a la qual correspon el rendiment de l'impost i és l'encarregada de la seva aplicació i de la revisió dels actes dictats en exercici d'aquesta, de la mateixa manera que la normativa que en resultarà aplicable serà l'aprovada per aquesta CA (concretament,

el Decret legislatiu 62/08, de 19 de juny, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei de mesures fiscals en matèria de tributs cedits per l'Estat, i les altres normes de desenvolupament).

Per la seva banda, l'escriptura pública, en estar també gravada la transmissió per l'ISD (art. 31.2 del TRLITPAJD), tributa només per la quota fixa del gravamen d'AJD (modalitat documents notarial), respecte a la qual l'article 33.2.1 de la Llei 22/2009 estableix que se cedeix el seu rendiment a la CA on s'autoritzi o atorgui. Per tant, el rendiment correspon a la CA de Cantàbria, que també és competent per a la seva aplicació i revisió. No obstant això, ja que no estan cedides competències normatives respecte a aquesta, s'aplica exclusivament la normativa estatal.

Finalment, en la mesura que el donant és resident a Espanya, també ha de tributar per l'IRPF el conseqüent guany patrimonial posat de manifest amb motiu de la donació, impost on se cedeix el 50% del seu rendiment a la CA on el subjecte passiu tingui establerta la seva residència habitual (és a dir, on passi el major nombre de dies durant el període impositiu – arts. 26, 28.1.1r b) i 30 de la Llei 22/2009).

Per tant, en aquest cas, se cedeix el 50% del rendiment obtingut a la CA de La Rioja, ja que és a Logronyo on el donant té establerta la seva residència habitual. A més, juntament amb la normativa estatal, s'aplica la normativa autonòmica en aquells aspectes que s'hagin regulat, tot i que l'aplicació i revisió del tribut correspon en tot cas a l'AEAT (art. 54.2 de la Llei 22/2009).

c) En primer lloc, en aquest cas, la constitució d'aquest tipus de societats tributa sota la modalitat d'OS de l'ITPAJD, i és subjecte passiu la societat constituïda (art. 19 i seg. del TRLITPAJD).

Sobre aquest tema, assenyalat l'article 33.2.2.a) de la Llei 22/2009 que se cedeix a les CA el seu rendiment en funció del punt de connexió determinat conforme al lloc on es trobi el domicili fiscal de la societat, el qual, d'acord amb l'article 29 de la mateixa Llei, ha de determinar-se seguint la LGT. I en aquest punt, assenyalat l'article 48.2.b) de la LGT que, en el cas de les persones jurídiques, és el seu domicili social, sempre que hi estigui efectivament centralitzada la seva gestió administrativa i la direcció dels seus negocis, o, en cas de no ser així, el lloc en el qual es dugui a terme aquesta gestió o direcció.

Per tant, atès que en aquest cas no coincideix el domicili social amb la direcció efectiva de la companyia, preval aquesta última, per la qual cosa correspon el rendiment d'OS a la Comunitat Valenciana (que també és competent per a la seva aplicació i revisió encara que ha d'aplicar-se la normativa estatal).

Per la seva banda, l'escriptura pública, en estar gravada la constitució pel gravamen d'OS, tributa només per la quota fixa d'AJD, modalitat de documents notarial (art. 31.2 del TRLITPAJD), respecte a la qual l'article 33.2.1 de la Llei 22/2009 estableix que se cedeix el seu rendiment a la CA on s'autoritzi o atorgui. Per tant, el rendiment correspon a Catalunya, que també és competent per a la seva aplicació i revisió. No obstant això, ja que no estan cedides competències normatives respecte a aquesta, s'aplica exclusivament la normativa estatal.

d) Tot i que els articles 26, 28.1.1r b) i 30 de la Llei 22/2009 assenyalen que se cedeix el 50% del rendiment obtingut per l'IRPF a la CA on el subjecte passiu resideix habitualment (concretament, a la CA on passi el nombre més elevat de dies del període impositiu), l'article 28.4 de la mateixa Llei puntualitza que «no produeixen efecte els canvis de residència que tinguin per objecte principal aconseguir una menor tributació efectiva en els tributs totalment o parcialment cedits».

A més, respecte a l'IRPF i a l'IP, afegeix expressament que, tret que la nova residència es perllongui de manera continuada durant, com a mínim, tres anys, es presumirà que no hi ha hagut canvi quan es produeixin les següents circumstàncies:

1) Que l'any en el qual es produeix el canvi de residència o en el següent la base imposable del subjecte passiu en l'IRPF sigui superior en, almenys, un 50% a la de l'any anterior al canvi.

2) Que l'any en el qual es produeix el canvi la tributació efectiva per l'IRPF sigui inferior a la que hagi correspost d'acord amb la normativa aplicable a la CA en la qual residia amb anterioritat.

3) Que l'any següent al canvi o l'any següent a aquest últim torni a tenir la seva residència habitual al territori de la CA on va residir amb anterioritat.

Per tant, concorren les circumstàncies previstes per la Llei per poder entendre que en aquest cas no s'ha produït cap canvi de residència, per la qual cosa, si el Sr. Leopoldo torna a ser resident a Barcelona després del 31 de desembre, se cedirà el 50% del rendiment del seu IRPF a Catalunya i, juntament amb la normativa estatal, s'aplica la normativa autonòmica

en aquells aspectes que hagi regulat (tot i que l'aplicació i revisió del tribut correspon en tot cas a l'AEAT –art. 54.2 de la Llei 22/2009–).

Així, només podria beneficiar-se de la menor tributació en la nova CA de residència si hi romangués durant, almenys, tres anys.

12. En primer lloc, respecte a l'ISD derivat de la donació realitzada pel pare, cal tenir present que el subjecte passiu de l'impost (el donatari –art. 5 de la LISD) és resident a Espanya. Així, l'article 32.2.b) de la Llei 22/2009 assenyala que el punt de connexió per a determinar la cessió del rendiment de l'impost en el cas de les donacions de béns immobles és el territori en el qual aquests radiquin. No obstant això, conforme a l'article 32.2.c) de la Llei 22/2009, el punt de connexió per a determinar la cessió del rendiment de l'ISD en el cas de les donacions de drets i béns que no siguin immobles és el territori on el donatari tingui la seva residència habitual a la data de la meritació.

Per tant, encara que la donació dels diners i la casa es realitzi en un mateix acte i s'instrumentalitzin fins i tot en un mateix document, ha d'analitzar-se la seva tributació en l'ISD de manera separada.

D'aquesta manera, respecte a la donació del bé immoble situat a Santiago de Compostel·la, l'Administració a qui correspon el rendiment de l'impost i l'encarregada de la seva aplicació i de la revisió dels actes dictats en exercici d'aquesta és la de Galícia, de la mateixa manera que la normativa que resulta aplicable és l'aprovada per aquesta CA (concretament, el Decret legislatiu 1/2011, de 28 de juliol, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma de Galícia en matèria de tributs cedits per l'Estat).

Per la seva banda, respecte als diners donats, assenyala la Llei 22/2009 que el rendiment de l'ISD correspon a la CA on el donatari tingui la seva residència habitual, si bé, conforme a l'article 28.1.1r b), es considera en aquest cas que les persones físiques residents en territori espanyol ho són al territori d'una CA quan hi romanguin el major nombre de dies del període dels cinc anys immediatament anteriors, comptats de data a data, al dia anterior al de la meritació de l'impost (en les transmissions lucratives *inter vivos*, el dia en què es causi o formalitzi l'acte o contracte –art. 24.2 de la LISD).

Així, tot i que que el donatari d'aquest cas (el fill) resideix a Barcelona, en els últims cinc anys ha passat un màxim nombre de dies residint a Madrid, per la qual cosa és l'Administració d'aquesta última CA a qui correspon el rendiment de l'impost i és l'encarregada de la seva aplicació i de la revisió dels actes dictats en exercici d'aquesta. Així mateix, és la normativa aprovada per la CA de Madrid la que resulta d'aplicació, és a dir, el Decret legislatiu 1/2010, de 21 d'octubre, del Consell de Govern, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals de la Comunitat de Madrid en matèria de tributs cedits per l'Estat.

Tanmateix, convé tenir present que, d'acord amb l'article 32.3 de la Llei 22/2009, quan un mateix donant doni a favor d'un mateix donatari en un mateix document diferents béns o drets i, per aplicació dels punts de connexió, el rendiment hagi d'entendre's produït en diferents CA, correspon a cadascuna d'elles el que resulti d'aplicar, al valor del donat respecte del que se li atribueix el rendiment, el tipus mitjà que, segons les seves normes, correspondria al valor de la totalitat dels béns i drets transmesos.

En segon lloc, ja que la donació d'un bé immoble requereix escriptura pública, el seu atorgament comporta la tributació del gravamen d'AJD de l'ITPAJD en la modalitat de documents notariais, si bé, mentre que la transmissió està subjecta a l'ISD, únicament tributa per la quota fixa (art. 31.2 del TRLITPAJD).

I en aquest cas, conforme a l'article 33 de la Llei 22/2009, la quota fixa de l'AJD meritada per escriptures, actes i testimoniatges notariais està cedida a la CA on aquests s'autoritzin o atorguin, de manera que, mentre que en el supòsit descrit l'escriptura es realitza a Santiago de Compostel·la, és l'Administració de Galícia la que ha de rebre el seu rendiment i a la qual correspon, conforme a la normativa estatal, la seva aplicació i revisió (art. 54 a 59 de la Llei 22/2009).

Finalment, atès que el donant no és resident a Espanya, no està subjecte a l'IRPF, de la mateixa manera que la donació no té repercussions en l'IRPF del donatari ja que, conforme a l'article 6.4 de la LIRPF, no està subjecte a aquest impost la renda que es trobi subjecte a l'ISD.

Per la seva banda, respecte a la venda del bé immoble, es merita el gravamen de TPO, fet imposable que, d'acord amb l'article 33 de la Llei 22/2009, en la mesura que el subjecte passiu és resident (l'adquirent –art. 8 del TRLITPAJD–), comporta la cessió del seu rendiment. En aquest cas, ja que l'acte comprèn una transmissió de béns immobles, el rendiment correspon a la CA on aquests radiquin, és a dir, en aquest cas, a la CA de Galícia. Així, juntament amb el TRLITPAJD, ha d'aplicar-se la pertinent normativa gallega pel que fa al tipus de gravamen i a les eventuais deduccions i bonificacions en la quota (concretament, els aprovats pel Decret

legislatiu 1/2011, de 28 de juliol, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma de Galícia en matèria de tributs cedits per l'Estat –art. 49 de la Llei 22/2009–), de la mateixa manera que l'aplicació de l'impost i dels eventuais actes de revisió correspon a l'Administració tributària autonòmica (arts. 54 a 59 de la Llei 22/2009).

De la mateixa manera, i tot i que el gravamen de TPO impedeix la meritació de la quota gradual del gravamen d'AJD, modalitat documents notarial, per l'escriptura pública en la qual ha de documentar-se la transmissió (art. 31.2 del TRLITPAJD), sí que es merita i està cedida la quota fixa. I en el present supòsit, com s'apuntava, ja que l'escriptura es realitza a Santiago de Compostel·la, el rendiment se cedeix a l'Administració tributària gallega, a qui també correspon la seva aplicació i eventual revisió. No obstant això, ja que no estan cedides competències normatives respecte a aquesta, s'aplica exclusivament el TRLITPAJD.

Finalment, el fill també ha de tributar en aquest cas per l'IRPF, concretament pel guany patrimonial posat de manifest amb motiu de la venda. I el 50% del rendiment obtingut per aquest impost se cedeix a la CA de Catalunya, ja que el subjecte passiu resideix a Barcelona i el punt de connexió per determinar que sigui atribuïble a les CA és la residència habitual del subjecte passiu (concretament, a la CA on passi el màxim nombre de dies durant el període impositiu –arts. 26, 28.1.1r.b) i 30 de la Llei 22/2009). En conseqüència, juntament amb la normativa estatal, s'aplica la normativa catalana en aquells aspectes que hagi regulat, encara que l'aplicació i revisió del tribut correspon en tot cas a l'AEAT (art. 54.2 de la Llei 22/2009).