
Sistema tributari local (II)

Impost sobre vehicles de tracció mecànica. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres. Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana. Altres tributs locals

PID_00240860

Benjamí Anglès Juanpere

Temps mínim de dedicació recomanat: 3 hores



Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. Impost sobre vehicles de tracció mecànica	9
1.1. Fet imposable i supòsits de no subjecció	9
1.2. Subjectes passius	9
1.3. Exempcions	10
1.4. Bonificacions	11
1.5. Quota tributària	11
1.6. Període impositiu i meritació	11
1.7. Gestió tributària de l'impost	13
2. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres	14
2.1. Fet imposable	14
2.2. Subjectes passius	14
2.3. Exempcions	14
2.4. Bonificacions	14
2.5. Base imposable i quota tributària	15
2.6. Meritació	16
2.7. Gestió tributària de l'impost	17
3. Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana	19
3.1. Fet imposable i supòsits de no subjecció	19
3.2. Subjectes passius	20
3.3. Exempcions	21
3.4. Bonificacions	22
3.5. Base imposable i quota tributària	23
3.6. Meritació	24
3.7. Gestió tributària de l'impost	25
4. Altres tributs locals	27
4.1. Taxes	27
4.2. Contribucions especials	33
4.3. Ingressos tributaris d'altres ens locals	37
Exercicis d'autoavaluació	39
Solucionari	41

Introducció

Com ja s'ha vist en el mòdul anterior, el principal element dels ingressos tributaris dels ajuntaments són els **impostos municipals**, a més de les taxes i contribucions especials que acordin imposar. No obstant això, només els municipis tenen definits impostos específics propis, mentre que la resta d'entitats locals tan sols poden establir taxes, contribucions especials i, en determinats casos, recàrrecs sobre alguns impostos municipals.

Una vegada s'han analitzat el règim constitucional i l'estructura del sistema tributari local, així com la regulació i contingut de l'IBI i de l'IAE, en aquest mòdul s'examinen la resta d'impostos municipals: l'IVTM, l'ICIO i l'IIVTNU, així com les taxes i contribucions especials, i també els tributs locals no impositius que poden establir d'altres ens locals. És precisament en l'àmbit local on les taxes i contribucions especials adquireixen més importància, atesa la naturalesa de prestadores de serveis de les entitats locals.

L'IVTM és un impost municipal d'exacció obligatòria que grava els subjectes passius **titulars de vehicles** de tracció mecànica inscrits al registre administratiu corresponent. El TRLRHL incorpora un **quadre de tarifes** en funció de la categoria i tipus de vehicle d'acord amb diversos paràmetres com la potència fiscal, el nombre de places o la càrrega útil del vehicle; tarifes que poden ser incrementades pels ajuntament aplicant un **coeficient**. Així mateix, mitjançant les ordenances fiscals municipals, també es poden establir **bonificacions** sobre la quota de l'impost.

L'ICIO és un impost municipal d'exacció potestativa que grava la **realització de qualsevol construcció, instal·lació o obra**, per la qual s'exigeixi l'obtenció de la corresponent llicència d'obres o urbanística, o per la qual s'exigeixi la presentació de declaració de responsable o de comunicació prèvia. Els subjectes passius de l'impost són els **propietaris** de l'obra i la **base imposable** està constituïda pel seu **cost real i efectiu**. Sobre la base imposable s'aplicarà el **tipus de gravamen** fixat per cada ajuntament. El TRLRHL distingeix una **liquidació provisional** que es determina a l'inici de l'obra i té caràcter d'ingrés a compte, i una **liquidació definitiva** que es determina quan finalitza aquesta. Així mateix, mitjançant les ordenances fiscals municipals, també es poden establir **bonificacions** sobre la quota de l'impost.

L'altre impost potestatiu és l'IIVTNU, el qual grava l'**increment de valor** que experimenten els terrenys de naturalesa urbana en el moment de la transmissió de la seva propietat (ja sigui una compravenda, donació o herència) o de la constitució o transmissió d'un dret real limitatiu de domini (per exemple un usdefruit). El subjecte passiu es determina en funció de si la transmissió és a títol lucratiu (l'adquirent) o a títol oneros (el transmissor). La base **imposa-**

Vegeu també

En el glossari trobareu el significat de les sigles i les abreviatures utilitzades en aquest mòdul didàctic.

ble es determina de forma objectiva a partir del valor cadastral del terrenys a efectes de l'IBI, i la **quota tributària** resulta d'aplicar sobre aquella primer un **coeficient**, en funció del nombre d'anys de generació de l'increment, i posteriorment el **tipus de gravamen**, ambdós fixats per cada ajuntament. Així mateix, mitjançant les ordenances fiscals municipals també es poden establir **bonificacions** sobre la quota de l'impost.

Per la seva banda, les **diputacions provincials** poden establir i exigir taxes i contribucions especials, així com un **recàrrec sobre l'IAE**. Igualment, les **entitats supramunicipals** poden establir i exigir taxes i contribucions especials, mentre que les **àrees metropolitanes** poden crear un **recàrrec sobre l'IBI**. Per últim, les **entitats d'àmbit territorial inferior al municipi** creades per les comunitats autònomes poden disposar dels mateixos ingressos tributaris que els municipis, **tret dels impostos municipals**.

Objectius

En aquest mòdul didàctic trobareu els materials i les explicacions indispensables per a aconseguir els objectius següents en relació amb el sistema tributari local:

- 1.** Identificar l'objecte, l'estructura i les característiques de l'impost sobre vehicles de tracció mecànica.
- 2.** Determinar l'àmbit d'aplicació i el règim jurídic de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres.
- 3.** Saber quina és la plusvàlua gravada en l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.
- 4.** Conèixer les característiques bàsiques de la resta de tributs municipals no impositius, com són les taxes i contribucions especials, així com els ingressos tributaris d'altres ens locals.

1. Impost sobre vehicles de tracció mecànica

L'impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTM) és un impost real, directe i objectiu, de titularitat municipal i exacció obligatòria, que es troba regulat pels articles 92 a 99 del TRLRHL.

1.1. Fet imposable i supòsits de no subjecció

El **fet imposable** de l'IVTM està constituït per la **titularitat** de vehicles de tracció mecànica, aptes per a circular per les vies públiques, sigui quin sigui el tipus o categoria¹.

En aquest sentit, es consideren vehicles aptes per a la circulació tots aquells que s'hagin **inscrit en els registres públics** corresponents i no estiguin donats de baixa.

Article 2 del RD 2822/1998

D'acord amb l'article 2 del RD 2822/1998, de 23 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament general de vehicles, la Prefectura Central de Trànsit portarà un registre de tots els vehicles matriculats on constaran, com a mínim, les dades consignades en els respectius permisos o llicències de circulació, amb la finalitat de poder comprovar, entre d'altres, el titular del vehicle, les seves característiques tècniques, les inspeccions realitzades i si disposa de l'assegurança obligatòria. Aquest registre tindrà caràcter administratiu i serà públic per als interessats i terceres persones amb un interès legítim.

Així mateix, s'estableixen dos **supòsits de no subjecció** a l'impost:

- a) Els vehicles que, havent-se donat de baixa en el registre públic per l'antiguitat del model, puguin ser autoritzats per circular excepcionalment amb motiu d'exhibicions, certàmens o carreres limitades als vehicles d'aquesta naturalesa.
- b) Els remolcs i semiremolcs arrossegats per vehicles de tracció mecànica la càrrega útil dels quals no superi els 750 kg.

1.2. Subjectes passius

Són **subjectes passius** de l'impost les persones físiques i jurídiques, així com les entitats a les quals es refereix l'article 35.4 de la LGT, **a nom de les quals consti el vehicle** en el permís de circulació².

⁽¹⁾Art. 92 TRLRHL.

Nota

També es consideren aptes els vehicles proveïts de permisos temporals i matrícula turística.

Vehicles de tracció mecànica

Les definicions, tipus i categories dels vehicles de tracció mecànica s'ajustaran a les disposicions dels annexos I i II del RD 2822/1998, de 23 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament general de vehicles.

⁽²⁾Art. 94 TRLRHL.

Amb aquesta opció, el legislador vol facilitar la gestió de l'impost per part dels ajuntaments, ja que qualsevol conflicte de titularitat es resol a favor de qui consti en el registre públic corresponent. No obstant això, no tots els canvis de titularitat es comuniquen a la Prefectura de Trànsit o no sempre coincideix el domicili que figura en el permís de circulació amb el domicili d'empadronament del titular, de manera que inevitablement es generen conflictes per determinar el subjecte passiu de l'impost o el municipi que hauria de recaptar-lo. En aquests casos, alguns tribunals han considerat que la titularitat del vehicle és de naturalesa *iuris tantum* i, per tant, és susceptible d'admetre prova en contra.

Vegeu també

Vegeu la STSJ de Catalunya, de 18 de juny del 1997.

1.3. Exempcions

El TRLRHL estableix diverses **exempcions** a l'IVTM a favor dels següents vehicles³:

⁽³⁾Art. 93 TRLRHL.

- Quan es tracti de vehicles oficials de l'Estat, les comunitats autònomes o els ens locals adscrits a la defensa nacional o a la seguretat ciutadana.
- Els vehicles de representacions diplomàtiques, oficines consulars i organismes internacionals, amb seu o oficina a Espanya, externament identificats i sempre que hi hagi reciprocitat. Igualment quan l'exempció es derivi de l'aplicació de tractats o convenis internacionals.
- Els autobusos, microbusos i altres vehicles destinats al servei de transport públic urbà, sempre que la seva capacitat excedeixi les nou places inclosa la del conductor.
- Les ambulàncies i altres vehicles directament destinats a l'assistència sanitària o al trasllat de ferits i malalts.
- Els tractors, remolcs, semiremolcs i maquinària proveïda de la cartilla d'inspecció agrícola.

En aquest cas, els interessats hauran d'instar la concessió d'aquesta exempció indicant les característiques del vehicle, la matrícula i la causa del benefici i, una vegada declarada l'exempció, l'Administració municipal haurà d'expedir un document que n'acrediti la concessió.

- Els vehicles adaptats per a persones amb mobilitat reduïda i els matriculats a nom de persones amb discapacitat, sempre que siguin per a ús exclusiu.

En aquest cas, les persones amb mobilitat reduïda o amb discapacitat hauran d'instar la concessió indicant les característiques del vehicle, la matrícula i la causa del benefici i, una vegada declarada l'exempció, l'Administració municipal haurà d'expedir un document que n'acrediti la concessió. Es consideraran persones amb discapacitat aquelles que tinguin aquesta condició legal en grau igual o superior al 33 per 100, i no resultarà aplicable a un mateix subjecte passiu beneficiari per a més d'un vehicle simultàniament.

Altrament, la Direcció General de Tributs, en resposta vinculant a la consulta número V020307, s'ha pronunciat respecte a si correspon el reconeixement de l'exempció en els casos de cotitularitat del vehicle quan un dels titulars no és discapacitat. En aquests casos, diu la Direcció General de Tributs, que «el fet que la persona amb discapacitat comparteixi

la titularitat del vehicle amb una altra persona, tingui o no discapacitat aquesta darrera, no obsta per al reconeixement de l'exempció en la mesura que el vehicle estigui matriculat a nom d'una persona amb discapacitat per a ús exclusiu. Aquesta cotitularitat amb una persona que no tingui discapacitat no impedeix el reconeixement de l'exempció, sempre que l'altre cotitular, que figuri en el permís de circulació, sí que la tingui i que el vehicle es destini a l'ús exclusiu d'aquesta última en els termes abans esmentats».

1.4. Bonificacions

Mitjançant les ordenances fiscals, els ajuntaments poden establir sobre la quota tributària de l'impost les **bonificacions de caràcter pregat** següents⁴:

⁽⁴⁾Art. 95.6 TRLRHL.

- Una bonificació de fins al 75% en funció del tipus de carburant que consumeixi el vehicle i la incidència de la combustió en el medi ambient.
- Una bonificació de fins al 75% en funció de les característiques dels motors dels vehicles i la incidència en el medi ambient.
- Una bonificació de fins al 100% en el cas de ser vehicles històrics o amb una antiguitat mínima de vint-i-cinc anys a comptar des de la data de la fabricació o primera matriculació.

La resta d'aspectes formals i materials de les bonificacions potestatives assenyalades es regularan en les mateixes ordenances fiscals.

Nota

A la vista d'aquestes bonificacions, totes establertes amb l'objectiu d'incidir en la protecció del medi ambient, són evidents les connotacions extrafiscales de l'impost en pretendre fomentar la compra de vehicles ecològics o poc contaminants.

1.5. Quota tributària

La **quota tributària** de l'impost és determinada per un **quadre de tarifes** en funció de diverses categories de vehicles: turismes, autobusos, camions, tractors, remolcs i semiremolcs, i ciclomotors i motocicletes. A la vegada, cadascuna d'aquestes categories es classifica en funció de diferents paràmetres: la potència fiscal en el cas dels turismes i tractors, el nombre de places en el cas dels autobusos, la càrrega útil en el cas dels camions, remolcs i semiremolcs i la cilindrada en el cas de les motocicletes i els ciclomotors⁵.

⁽⁵⁾Art. 95 TRLRHL.

Tanmateix, els ajuntaments tenen la potestat de poder incrementar cadascuna de les quotes previstes en l'esmentat quadre de tarifes per un coeficient que no podrà ser superior a 2, és a dir, que poden acordar la imposició de fins al doble de la quota legalment establerta.

1.6. Període impositiu i meritació

El **període impositiu** de l'IVTM coincideix amb l'**any natural**, tret dels casos de primera adquisició d'un vehicle en els quals el període impositiu comença el dia en què se'n produeix l'adquisició. En aquest sentit, l'**impost merita**

⁽⁶⁾Art. 96 TRLRHL.

el primer dia del període impositiu, és a dir, en els casos dels vehicles que s'adquireixen per primera vegada es meritara el dia de l'adquisició, mentre que en la resta de vehicles es meritara l'1 de gener de cada exercici⁶.

Tanmateix, la quota tributària de l'impost es **prorratejarà** per trimestres naturals de l'exercici corresponent en els casos de primera adquisició o baixa definitiva del vehicle. També es podrà reduir en els supòsits de furt o robatori del vehicle a partir de la data de baixa temporal en el registre públic pertinent.

Per tant, si un contribuent compra un vehicle nou, la quota de l'IVTM que haurà de liquidar es prorratejarà pel nombre de trimestres naturals que encara no hagin transcorregut més el trimestre en què es produeixi l'adquisició. En canvi, si aquest mateix contribuent dona de baixa definitiva el seu vehicle, la quota de l'impost que haurà de liquidar es prorratejarà pel nombre de trimestres naturals que ja hagin transcorregut més el trimestre en què es produeixi la baixa.

Exemple de càlcul de l'IVTM

L'empresa RECADERS, SA es dedica al transport de mercaderies i té el domicili social al municipi de Vilamillor. Durant l'exercici 2016 disposa de dos camions de 900 kg i 4.500 kg de càrrega útil, d'un turisme de 14 cavalls fiscals i d'un remolc de 800 kg de càrrega útil. El dia 14 d'agost del mateix exercici, l'empresa compra un tercer camió amb una càrrega útil de 2.500 kg i amb motor ecològic, dona de baixa el remolc esmentat i adquireix un nou remolc de 3.500 kg de càrrega útil. Tenint en compte que l'Ajuntament de Vilamillor ha establert el coeficient màxim legalment permès en l'IVTM i una bonificació del 50% pels vehicles amb motor ecològic, a continuació es determina l'import de les quotes que l'empresa haurà d'ingressar per a aquest exercici.

Per a calcular l'import que haurà d'ingressar l'empresa caldrà tenir en compte, en primer lloc, les tarifes establertes per l'art. 95.1 del TRLRHL en funció de la categoria i tipus de cada vehicle i si s'han de prorratejar. Així mateix, caldrà conèixer el coeficient fixat per l'Ajuntament en aplicació de l'article 95.4 del mateix text legal. I, finalment, també s'hauran d'aplicar les bonificacions previstes a l'ordenança fiscal corresponent.

En el nostre cas, l'Ajuntament de Vilamillor ha fixat el coeficient màxim de 2 i ha establert una bonificació del 50% de la quota dels vehicles amb motor ecològic. Per tot plegat, les quotes que l'empresa haurà de liquidar durant el present exercici pels vehicles esmentats seran:

- Pel camió de 900 kg: 42,28 euros (quota per camions de menys de 1.000 kg de càrrega útil) \times 2 (coeficient màxim) = 84,56 euros.
- Pel camió de 4.500 kg: 118,64 euros (quota per camions de 2.999 a 9.999 kg de càrrega útil) \times 2 (coeficient màxim) = 237,28 euros.
- Pel turisme de 14 cavalls fiscals: 71,94 euros (quota per turismes de 12 a 15,99 cavalls fiscals) \times 2 (coeficient màxim) = 143,88 euros.
- Pel remolc de 800 kg: 17,67 euros (quota de remolcs de 750 a 1.000 kg de càrrega útil) \times 2 (coeficient màxim) \times 75% (prorrateig baixa, 3 trimestres sobre 4) = 26,51 euros.
- Pel remolc de 3.500 kg: 83,30 euros (quota de remolcs de més de 2.999 kg de càrrega útil) \times 2 (coeficient màxim) \times 50% (prorrateig alta, 2 trimestres sobre 4) = 83,30 euros.
- Pel camió de 2.500 kg: 83,30 euros (quota de camions de 1.000 a 2.999 kg de càrrega útil) \times 2 (coeficient màxim) \times 50% (bonificació establerta per vehicles amb motor ecològic) \times 50% (prorrateig alta, 2 trimestres sobre 4) = 41,65 euros.

1.7. Gestió tributària de l'impost

Amb caràcter general, la gestió, liquidació, inspecció i recaptació de l'IVTM, així com la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària, **corresponen a l'ajuntament del domicili on consti el permís de circulació** del vehicle. Tanmateix, els ajuntaments poden delegar alguna o la totalitat d'aquestes competències en d'altres organismes o administracions⁷.

⁽⁷⁾Art. 97 TRLRHL.

En tot cas, la gestió de l'impost és una competència exclusiva dels municipis, amb la necessària col·laboració de la Direcció General de Trànsit que ha de comunicar periòdicament als ajuntaments les noves matriculacions i altres variacions que s'hagin produït durant l'exercici (transferències, canvis de domicili, baixes, etc.) per tal que els ajuntaments puguin elaborar i mantenir els respectius padrons municipals.

Així mateix, aquells que vulguin tramitar la nova matriculació d'un vehicle o sol·licitar el canvi de la titularitat administrativa davant de la respectiva prefectura provincial de trànsit hauran d'acreditar prèviament el pagament de l'impost municipal corresponent al període impositiu de l'any anterior a aquell en què es faci el tràmit esmentat.

Nota

La Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal, va introduir diverses salvaguardes que obliguen a justificar el pagament de l'impost en determinats supòsits.

Els ajuntaments (o els organismes o administracions en els quals s'hagi delegat la competència de recaptació) efectuaran la liquidació d'aquest impost mitjançant la notificació col·lectiva, tret dels casos de primera adquisició o baixa definitiva del vehicle en què es podrà exigir la quota tributària mitjançant autoliquidació.

2. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres

L'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO) és un impost real, objectiu i instantani, de titularitat municipal i exacció potestativa, que es troba regulat pels articles 100 a 103 del TRLRHL.

2.1. Fet imposable

El **fet imposable** de l'ICIO consisteix en la realització, dins del terme municipal, de qualsevol **construcció, instal·lació o obra**, per la qual s'exigeixi l'obtenció de la corresponent llicència d'obres o urbanística, o per la qual s'exigeixi la presentació de declaració responsable o de comunicació prèvia, sempre que l'expedició de la llicència o l'activitat de control correspongui a l'ajuntament d'imposició⁸.

⁽⁸⁾Art. 100 TRLRHL.

Nota

Per aplicació del principi de territorialitat, l'ICIO serà exigint per l'ajuntament del terme municipal on es realitzi la construcció, instal·lació o obra.

2.2. Subjectes passius

Són **subjectes passius** de l'impost, a **títol de contribuents**, les persones físiques i jurídiques, així com les entitats a les quals es refereix l'article 35.4 de la LGT, que siguin propietaris de la construcció, instal·lació o obra, ja siguin o no propietaris de l'immoble on es realitzi⁹.

⁽⁹⁾Art. 101 TRLRHL.

Nota

Als efectes d'identificar qui és el propietari de la construcció, instal·lació o obra, es considera com a tal aquell que suporta les despeses o el cost de la realització.

Tanmateix, tindran la condició de **subjectes passius substituïts del contribuent** aquelles persones que sol·licitin les corresponents llicències, o que presentin les declaracions de responsables o de comunicació prèvia, o que executin les construccions, instal·lacions o obres. En tots aquests casos, el substituït podrà repercutir al contribuent l'import de la quota tributària exigida.

2.3. Exempcions

El TRLRHL estableix un **únic supòsit d'exempció** de caràcter mixt, en aquells supòsits en què la construcció, instal·lació o obra pertanyi a l'Estat, les comunitats autònomes o ens local, i es destini directament a carreteres, ferrocarrils, ports, aeroports, obres hidràuliques, sanejament de poblacions i aigües residuals, encara que la seva gestió la dugui a terme un organisme autònom, i sense importar si es tracta d'obres de nova inversió o de conservació¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 100.2 TRLRHL.

2.4. Bonificacions

Les ordenances fiscals municipals podran regular les següents **bonificacions successives de caràcter pregat** sobre la quota tributària¹¹:

⁽¹¹⁾Art. 103.2 TRLRHL.

a) Una bonificació de fins al 95% a favor de les construccions, instal·lacions o obres que siguin declarades d'especial interès o utilitat municipal, per concórrer circumstàncies socials, culturals, històriques, artístiques o de foment de l'ocupació que justifiquin dita declaració.

b) Una bonificació de fins al 95% a favor de les construccions, instal·lacions o obres que incorporin sistemes d'aprofitament tèrmic o elèctric de l'energia solar.

L'aplicació d'aquesta bonificació estarà condicionada al fet que les instal·lacions per a producció de calor incloguin col·lectors que disposin de la corresponent homologació de l'Administració competent.

c) Una bonificació de fins al 50% a favor de les construccions, instal·lacions o obres que estiguin vinculades a plans de foment de la inversió privada en infraestructures.

d) Una bonificació de fins al 50% a favor de les construccions, instal·lacions o obres referents als habitatges de protecció oficial.

e) Una bonificació de fins al 90% a favor de les construccions, instal·lacions o obres que afavoreixin les condicions d'accés i habitabilitat de les persones amb discapacitat o mobilitat reduïda.

La resta d'aspectes formals i materials de les bonificacions potestatives assenyalades es regularan per les ordenances fiscals. En aquest sentit, l'ordenança fiscal determinarà si totes o algunes de les bonificacions assenyalades podran ser o no aplicables simultàniament.

D'altra banda, també es podrà preveure a través de l'ordenança fiscal que l'import que hagi de satisfer el subjecte passiu en concepte de taxa per l'atorgament de la corresponent llicència municipal d'obres o urbanística es pugui **deduir** de la quota tributària de l'impost.

2.5. Base imposable i quota tributària

La base imposable de l'ICIO està constituïda pel **cost real i efectiu** de la construcció, instal·lació o obra, i s'entén com a tal el seu cost d'execució material¹².

No formen part de la base imposable, en cap cas, ni l'IVA o altres impostos especials anàlegs, ni les taxes, contribucions especials o altres prestacions patrimonials de caràcter públic local relacionades amb la realització de la construcció, instal·lació o obra. Tampoc en formen part els honoraris dels professionals ni el benefici empresarial del contractista.

Cost real i efectiu de les obres

Són nombroses les sentències que es dediquen a dilucidar què es considera cost real i efectiu de les obres i quines partides o elements s'han d'incloure en la seva determinació, ja que de les decisions judicials en depèn la quota tributària que finalment s'haurà

Nota

Correspondrà aquesta declaració al ple de la corporació i s'acordarà, prèvia sol·licitud del subjecte passiu, pel vot favorable de la majoria simple dels seus membres.

⁽¹²⁾Art. 102 TRLRHL.

d'ingressar per aquest impost. En el cas de la construcció d'habitatges, cal destacar la STS 2666/2010, de 14 de maig, que declara que el valor o cost de les obres no es pot reduir a les partides d'obra civil (fonaments, estructura, parets, forjats...) sinó que abasta també les corresponents a electricitat, lampisteria, sanejament, calefacció, ascensors i totes aquelles que discorren per conduccions encastades i que serveixen, a més, per a dotar la construcció dels serveis essencials per a la seva habitabilitat.

Per la seva banda, la **quota tributària** de l'impost és el resultat d'aplicar sobre la base imposable el **tipus de gravamen** fixat per cada ajuntament, el qual no podrà ser superior al 4%.

2.6. Meritació

L'ICIO és un **impost instantani** que merita en el moment d'iniciar la construcció, instal·lació o obra, encara que no s'hagi obtingut la llicència corresponent¹³.

(13) Art. 102.4 TRLRHL.

Tanmateix, el fet que hi hagi una liquidació provisional i una altra de definitiva, l'obligació de pagament de les quals neix a l'inici de les obres i al seu acabament respectivament, pot generar certa polèmica a l'hora de determinar la prescripció de l'impost. D'acord amb la STS, de 14 de setembre del 2005, el fet imposable de l'ICIO es desenvolupa en un període de temps que va des de l'inici fins a la finalització de les obres, i el pagament de la liquidació provisional és un pagament a compte de la liquidació definitiva, motiu pel qual conclou que «el termini de prescripció del dret de l'Administració a practicar la liquidació definitiva respectiva de l'ICIO s'ha de computar no des de l'inici de l'obra, sinó quan aquesta ja hagi finalitzat, a la vista de les construccions, instal·lacions i obres efectivament realitzades i del cost real d'aquestes». Per tant, la meritació i prescripció de l'impost es determinen en funció de dates diferents.

Per exemple, l'empresa PISOS, SA es dedica a la construcció d'habitatges, i el 10 de setembre del 2011 va iniciar les obres d'un nou habitatge i va autoliquidar la quota provisional de l'ICIO d'acord amb el pressupost presentat. Les obres van finalitzar el 5 de maig del 2014 i el seu cost material i efectiu va ser superior al pressupostat. Després de la comprovació administrativa pertinent, el 20 de febrer del 2016, l'ajuntament ha practicat la liquidació definitiva de l'impost girant-ne una de complementària a l'empresa d'acord amb l'increment de la base imposable. Atès que el TRLRHL estableix que l'ICIO es merita a l'inici de les obres i que la potestat de l'Administració per revisar les liquidacions tributàries prescriu als 4 anys, l'empresa es pregunta si la liquidació definitiva practicada el 2016 estaria prescrita, ja que les obres es van iniciar el 2011.

La polèmica sobre quin és el *dies a quo* o data a partir de la qual comença a computar la prescripció de l'ICIO s'origina pel fet que aquest impost és un tribut peculiar que té per fet imposable la realització d'una construcció, instal·lació o obra que dóna lloc a una liquidació provisional, que es produeix en el moment en què s'inicia la construcció, i a una liquidació definitiva, que es produeix una vegada s'ha finalitzat. El problema és que si tenim en compte com a *dies a quo* la data d'inici de l'obra, com estableix el TRLRHL, en el cas que aquesta construcció tingués una llarga durada en el temps podria arribar a prescriure el dret de l'Administració per fer la liquidació definitiva.

No obstant això, atenent el pronunciament del Tribunal Suprem esmentat anteriorment, el termini de prescripció del dret a practicar la liquidació definitiva de l'ICIO s'ha de computar no des de la data d'inici de les obres (data de meritació), sinó quan aquestes hagin finalitzat i, a la vista de les construccions, instal·lacions o obres efectivament realitzades, se'n pugui conèixer el cost final i efectiu.

Per tant, en el supòsit plantejat, malgrat que l'empresa va iniciar les obres al setembre del 2011, és a partir del maig del 2014, quan finalitzen les obres, quan s'inicia el còmput per a determinar la prescripció de la revisió de la liquidació de l'ICIO. Atès que la liquidació definitiva es practica al febrer del 2016, abans que hagin transcorregut 4 anys des de l'acabament de les obres, aquella no està prescrita.

2.7. Gestió tributària de l'impost

Amb caràcter general, la gestió, liquidació, inspecció i recaptació de l'ICIO, així com la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària, **corresponen a l'ajuntament del terme municipal on es realitzin les obres**. Tanmateix, els ajuntaments poden delegar alguna o la totalitat d'aquestes competències a d'altres organismes o administracions. En tot cas, la gestió de l'impost és una competència exclusiva dels ajuntaments¹⁴.

(14) Art. 103 TRLRHL.

El procediment de liquidació de la quota tributària distingeix una **liquidació provisional** i una **liquidació definitiva**.

La **liquidació provisional** es practicarà quan es concedeixi la llicència d'obres o urbanística, o es presenti la declaració responsable o la comunicació prèvia. També es practicarà quan, no havent-se sol·licitat, concedit o denegat la dita llicència, o no s'hagi presentat l'esmentada declaració o comunicació, comenci la construcció, instal·lació o obra. L'ajuntament podrà exigir la quota provisional i aplicar el **règim d'autoliquidació**.

La base imposable de la liquidació provisional es determinarà en funció del **pressupost** presentat per l'interessat per a obtenir l'oportuna llicència (visat pel col·legi oficial corresponent quan sigui preceptiu) o d'acord amb els **índexs o mòduls** que l'ajuntament hagi establert a l'ordenança fiscal. En tot cas, la quota de la liquidació provisional tindrà el caràcter **d'ingrés a compte** de la quota de la liquidació definitiva.

Per la seva banda, la **liquidació definitiva** es practicarà una vegada finalitzada la construcció, instal·lació o obra, i la base imposable serà el **cost real i efectiu** de les obres acabades. Practicada l'oportuna comprovació administrativa, l'ajuntament exigirà o retornarà la quantitat que correspongui si s'ha produït una variació de la base imposable provisional. En aquest sentit, en el supòsit que un subjecte passiu finalment no realitzés les obres tindria dret a la **devolució** de l'import ingressat en concepte de liquidació provisional.

Exemple de càlcul de l'ICIO

L'empresa NAUS, SA es dedica a la construcció de naus industrials i ha obtingut la corresponent llicència per a construir una nau al municipi de Torrevejea. El pressupost de les obres, visat pel col·legi d'arquitectes, és de 2.000.000 d'euros. I la quota ingressada per la taxa per la concessió de la llicència d'obres és de 20.000 euros. L'empresa inicia les obres el 10 de març del present any i les finalitza al cap de dos anys, i finalment el seu cost real i efectiu serà de 2.250.000 euros. Determineu la liquidació de l'ICIO tenint en compte que l'Ajuntament de Torrevejea ha establert a l'ordenança fiscal el tipus de gravamen màxim de l'impost i la deducció de la taxa per la concessió de la llicència d'obres.

A partir del 10 de març (data d'inici de les obres), l'Ajuntament podrà girar a l'empresa constructora la liquidació provisional de l'ICIO, la quota de la qual serà: $2.000.000$ (base imposable provisional) \times 4% (tipus màxim) = 80.000 euros.

Sobre aquesta quota provisional s'aplicarà la deducció de la quota ingressada per la taxa per la concessió de la llicència d'obres, i resultarà una quota a ingressar de: $80.000 - 20.000 = 60.000$ euros.

Finalitzades les obres, i comprovat el seu cost real i efectiu, l'Ajuntament procedirà a determinar la liquidació definitiva de l'impost, la quota de la qual serà: $2.250.000$ (base imposable definitiva) \times 4% (tipus màxim) = 90.000 euros.

Tanmateix, sobre aquesta quota definitiva es deduiran la quota ingressada al seu dia en concepte de taxa per la concessió de la llicència d'obres i la de la liquidació provisional del mateix impost, resultant finalment una quota a ingressar de: $90.000 - 20.000 - 60.000 = 10.000$ euros.

3. Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana

L'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU) és un impost real, objectiu i instantani, de titularitat municipal i exacció potestativa, que es troba regulat pels articles 104 a 110 del TRLRHL.

3.1. Fet imposable i supòsits de no subjecció

El **fet imposable** de l'IIVTNU està constituït per l'**increment de valor** que experimenten els terrenys de naturalesa urbana com a conseqüència de la transmissió de la seva propietat, o per la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi o limitatiu del domini sobre aquests¹⁵.

⁽¹⁵⁾Art. 104 TRLRHL.

Per tant, estant subjectes a l'impost els béns immobles considerats urbans a efectes de l'impost sobre béns immobles. Així mateix, també estaran subjectes a l'IIVTNU els béns immobles classificats com de característiques especials als efectes de l'IBI.

Per la seva banda, s'estableixen els següents **supòsits de no subjecció** a l'impost:

- a) L'increment de valor experimentat pels terrenys de naturalesa rústica.
- b) Les aportacions de béns i drets a la societat conjugal realitzades pels cònjuges, així com les adjudicacions al seu favor i les transmissions que facin en pagament de les obligacions conjugals.
- c) Les transmissions de béns immobles entre cònjuges o a favor dels fills com a conseqüència del compliment d'una sentència de divorci, separació o nul·litat matrimonial.
- d) Les aportacions o transmissions de béns immobles realitzades per o a favor de la Societat de Gestió d'Actius Procedents de la Reestructuració Bancària, SA (SAREB).
- e) Les transmissions en què el període de la posada de manifest de l'increment del valor és inferior a l'any.

f) Els tribunals han establert un altre supòsit de no subjecció a l'impost en el cas de dissolució de comunitat de béns, en considerar que no hi ha transmissió de la propietat, sempre que, arran de la dissolució, a cada comuner se li adjudiqui una part corresponent a la quota que tenia en la comunitat. Òbviament, en el cas que a algun comuner se li adjudiqui una part de propietat que excedeixi la seva quota, la transmissió d'aquest excés sí que comportarà una transmissió de propietat i, per tant, la subjecció a l'IIVTNU.

En aquest sentit, el Tribunal Superior de Justícia de Madrid, en la seva sentència núm. 729/2002, de 17 de maig, diu que «si bé és cert que en les aportacions de béns a una comunitat i les adjudicacions als comuners, en els casos de divisió total o parcial de la comunitat, no es produeix la subjecció al tribut, ja que les comunitats de béns no tenen personalitat jurídica i no es dona, en aquestes operacions, una transmissió sinó una simple alteració en la forma de trobar-se atribuït el domini sobre els mateixos béns, i produeix la divisió un efecte declaratiu i no translatiu, perquè no atribueix una cosa que ja no tenien abans els comuners i no produeix en aquests cap benefici patrimonial, en existir una distribució proporcional i equitativa dels béns existents a la comunitat que es dissol respectant la quota de participació que cadascú tenia, com ha assenyalat el Tribunal Suprem, entre d'altres, en sentències de 22 de novembre del 1989 (RJ 1989, 7967) i 27 de juny del 1995 (RJ 1995, 4727), i aquesta Sala en sentència de 13 de juliol del 2000 (RJCA 2000, 2210), no és menys cert, que en aquells supòsits en què el terreny adjudicat al comuner excedeixi el que li correspongui, hi ha una transmissió gravable quant a l'excés».

En tots aquests supòsits, en les posteriors transmissions dels immobles s'entendrà que el nombre d'anys durant els quals s'ha posat de manifest l'increment de valor dels terrenys **no s'haurà interromput** en cas de produir-se alguna de les transmissions no subjectes a l'impost assenyalades anteriorment.

Nota

És oportú comentar que, arran de la crisi immobiliària, s'ha generat un degoteig de sentències anul·lant liquidacions de l'IIVTNU en aquelles transmissions d'immobles el valor de venda dels quals es demostra inferior al de la seva adquisició, en considerar que en aquests casos no es dona el fet imposable de l'impost. La sentència recent del Tribunal Constitucional, de 16 de febrer de 2017, ha resolt que no estan subjectes a l'IIVTNU del territori històric de Guipúscoa aquelles transmissions en les que el valor dels terrenys no s'incrementi o fins i tot disminueixi, ja que en cas contrari es vulneraria el principi de capacitat econòmica establert per l'article 31.1 de la CE. Per això, l'alt tribunal encarrega al legislador foral dur a terme les modificacions del règim legal de l'impost que permetin no sotmetre a tributació les situacions d'inexistència d'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana. No obstant, exclou de manera expressa aplicar aquesta resolució sobre els articles afins del TRLRHL vigent als territoris de règim comú, de manera que els particulars en els mateixos supòsits de disminució de valor dels immobles han de seguir instant l'anul·lació de les liquidacions de l'impost, tenint en compte que la norma comú tampoc preveu un procediment que permeti a l'interessat la prova en contrari.

3.2. Subjectes passius

Són **subjectes passius** de l'impost, a títol de contribuent, els següents¹⁶:

⁽¹⁶⁾Art. 106 TRLRHL.

a) En els negocis jurídics a **títol lucratiu**, les persones físiques i jurídiques, així com les entitats a les quals es refereix l'article 35.4 de la LGT, que **adquireixen** els terrenys o a favor de les quals es constitueix o transmet el dret real.

b) En els negocis jurídics a **títol oneros**, les persones físiques i jurídiques, així com les entitats a les quals es refereix l'article 35.4 de la LGT, que **transmeten** els terrenys o constitueixen o transmeten el dret real. Tanmateix, en aquest cas, si el contribuent és una persona física no resident a Espanya, tindrà la consideració de substitut del contribuent la persona física o jurídica que adquireix els terrenys o a favor de la qual es constitueix o transmet el dret real.

3.3. Exempcions

S'estableixen diverses exempcions a l'impost en el TRLRHL, algunes de les quals són d'aplicació automàtica¹⁷. Entre aquestes cal destacar:

(17) Art. 105 TRLRHL.

- Les exempcions de caràcter subjectiu, quan el contribuent de l'impost sigui l'Estat, les comunitats autònomes, els ens locals, institucions benèfiques, entitats gestores de la Seguretat Social, els titulars de concessions administratives, la Creu Roja, i aquelles persones en virtut de tractats o convenis internacionals.
- Les exempcions de caràcter objectiu, quan es constitueixi o transmeti un dret de servitud, o quan es transmetin béns declarats d'interès cultural o que pertanyin a un conjunt historicoartístic, en determinades circumstàncies.

En aquest darrer supòsit, es declaren exemptes les transmissions de béns que es trobin dins del perímetre delimitat com a conjunt historicoartístic, o hagin estat declarats individualment d'interès cultural, segons el que estableix la Llei 16/1985, de 25 de juny, del patrimoni històric espanyol, quan els seus propietaris o titulars de drets reals acreditin que han fet a càrrec seu obres de conservació, millora o rehabilitació en els esmentats immobles. A aquests efectes, l'ordenança fiscal establirà els aspectes substantius i formals de l'exempció.

Per la seva banda, són **exempcions de caràcter pregat**, és a dir, a sol·licitud de l'interessat:

- Les transmissions que siguin realitzades per persones físiques com a conseqüència de la dació en pagament de l'habitatge habitual, amb la finalitat de cancel·lar els deutes contractats amb entitats de crèdit i garantits amb una hipoteca sobre l'immoble objecte de la dació.

Reial decret llei 8/2014

Aquesta exempció va ser introduïda pel Reial decret llei 8/2014, de 4 de juliol, d'aprovació de mesures urgents per al creixement, la competitivitat i l'eficiència. L'article 123 de la norma esmentada requereix que, per a tenir dret a aquesta exempció, el deutor o qualsevol altre membre de la seva unitat familiar no disposi, en el moment de poder evitar l'alienació de l'habitatge, d'altres béns o drets en quantia suficient per a satisfer la totalitat del deute hipotecari. A aquests efectes, es considera habitatge habitual aquell en què hagi figurat empadronat el contribuent de forma ininterrompuda durant, almenys, els dos anys anteriors a la transmissió o des del moment de la seva adquisició si aquest termini fos inferior als dos anys. Mentre que, pel que fa al concepte d'unitat familiar, s'atendrà al que disposa la Llei de l'IRPF en aquesta matèria. En tot cas, s'equipara el matrimoni amb la parella de fet legalment inscrita.

- Les transmissions realitzades per les entitats reconegudes per la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, en les transmissions de terrenys, o en la constitució o transmissions de drets reals de gaudi o limitatius del domini, realitzades amb motiu dels donatius, donacions i aportacions enumerades per la mateixa Llei.

Article 17 de la Llei 49/2002

Segons l'article 17 de la llei esmentada, donaran dret a practicar les deduccions previstes els següents donatius, donacions i aportacions irrevocables, purs i simples, realitzats a favor de les entitats previstes per la Llei:

- Donatius i donacions dineràries de béns o de drets.
- Quotes d'afiliació a associacions que no es corresponguin amb el dret a percebre una prestació present o futura.
- La constitució d'un dret real d'usdefruit sobre béns, drets o valors, realitzada sense contraprestació.
- Donatius o donacions de béns que formin part del patrimoni històric espanyol, que estiguin inscrits en el registre general de béns d'interès cultural o inclosos en l'inventari general a què es refereix la Llei del patrimoni històric espanyol.
- Donatius o donacions de béns culturals de qualitat garantida en favor d'entitats que persegueixin entre els seus fins la realització d'activitats museístiques i el foment i difusió del patrimoni històric i artístic.

En el cas de revocació de la donació per algun dels supòsits previstos en el Codi civil, el donant ha d'ingressar, en el període impositiu en què la revocació es produeixi, les quotes corresponents a les deduccions aplicades, sense perjudici dels interessos de demora que siguin procedents.

3.4. Bonificacions

Les ordenances fiscals municipals podran regular les següents bonificacions de caràcter pregat¹⁸:

⁽¹⁸⁾Art. 108 TRLRHL.

- Una bonificació de fins al 95% aplicable a les transmissions de terreny o a la constitució o transmissió de drets reals, realitzades a títol lucratiu per causa de mort a favor dels cònjuges, descendents i ascendents. Aquesta bonificació haurà de ser instada pels subjectes passius i reconeguda per part de l'Administració local.
- Una bonificació de fins al 95% aplicable a les transmissions de terrenys o a la constitució o transmissió de drets reals, sobre els quals es desenvolupin activitats econòmiques que siguin declarades d'especial interès o utilitat municipal, per concórrer circumstàncies socials, culturals, històriques, artístiques o de foment de l'ocupació que justifiquin la declaració esmentada. Correspondrà aquesta declaració al ple de la corporació i s'acordarà, prèvia sol·licitud del subjecte passiu, pel vot favorable de la majoria simple dels seus membres.

La resta d'aspectes formals i materials de les bonificacions potestatives assenyalades es regularan per les ordenances fiscals corresponents.

3.5. Base imposable i quota tributària

D'acord amb el TRLRHL, la **base imposable** de l'IIVTNU està constituïda per l'**increment de valor** dels terrenys posat de manifest en el moment de la seva meritació i generat durant un període **màxim de 20 anys**¹⁹.

(19) Art. 107 i 108 del TRLRHL.

Tanmateix, s'estableix un **mètode objectiu** per a determinar el valor de la base imposable, el qual resultarà de l'aplicació de les següents regles:

a) En la transmissió de terrenys, el valor serà el què tinguin els terrenys **als efectes de l'impost sobre béns immobles** en la data de transmissió.

Nota

Si un terreny no disposa de valor cadastral en el moment de la transmissió, l'ajuntament podrà liquidar l'impost quan aquell es determini per part del Cadastre, tenint en compte el moment de la seva meritació. Així mateix, en els casos de modificacions de planejament es podrà practicar una liquidació provisional de l'impost i, una vegada finalitzat el corresponent procediment de valoració col·lectiva d'acord amb la nova ponència de valors cadastrals, es procedirà a girar la liquidació definitiva.

b) En la constitució o transmissió de drets reals, el valor serà aquell que es determini **als efectes de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats**.

c) En la constitució o transmissió del dret a elevar una construcció sobre un terreny o a construir en el seu subsòl, el valor equivaldrà a la **part proporcional del valor del terreny fixat en l'escriptura** o, si no n'hi ha, a la proporció que resulti entre la superfície o el volum de les plantes per construir en vol o subsòl i la superfície o volum total edificats una vegada construïdes aquelles.

d) En les expropiacions forçoses, el valor serà la **part del preu just** referent als terrenys, tret que el valor cadastral sigui inferior, ja que aleshores s'aplicarà aquest segon.

En qualsevol dels casos, si el valor cadastral s'hagués modificat com a conseqüència d'un procediment de valoració col·lectiva, els ajuntaments poden acordar a través de l'ordenança fiscal l'aplicació d'un **coeficient de reducció** amb un percentatge màxim del 60%, durant els cinc anys següents a l'efectivitat dels nous valors. No obstant això, aquest coeficient no s'aplicarà si els nous valors cadastrals són inferiors als anteriors. Així mateix, en el cas que el valor reduït, resultant de l'aplicació de l'esmentat coeficient de reducció, fos inferior al valor cadastral que el terreny tenia abans del procediment de valoració col·lectiva, també s'aplicarà aquest segon.

Per quantificar la base imposable de l'impost s'agafarà el valor dels terrenys, derivat dels apartats anteriors, i es multiplicarà pel nombre d'anys al llarg dels quals s'ha posat de manifest l'increment del valor, amb el màxim de 20 anys i sense que es tinguin en consideració les fraccions d'any. Aleshores, sobre el resultat obtingut s'aplicarà el **percentatge anual** establert per cada ajuntament, amb uns límits màxims en funció dels períodes de generació de l'increment de valor, d'acord amb el detall següent:

- Període d'1 fins a 5 anys: 3,7
- Període fins a 10 anys: 3,5
- Període fins a 15 anys: 3,2
- Període fins a 20 anys o més: 3

La **quota tributària** s'obtindrà aplicant a la base imposable el **tipus de gravamen** fixat per cada ajuntament, el qual no pot superar el **límit previst del 30%**. Tanmateix, els ajuntaments poden fixar un únic tipus de gravamen o un de diferent per a cadascun dels períodes de generació de l'increment de valor.

3.6. Meritació

L'IIVTNU és un impost instantani que **merita** en el moment de la transmissió dels terrenys o de la constitució o transmissió dels drets reals. No obstant això, aquesta transmissió es produeix en la data de **perfeccionament** del contracte o negoci jurídic, atès que la *traditio* de l'immoble té lloc amb l'atorgament de l'escriptura pública, document on es materialitza precisament la seva transmissió²⁰.

(20) Art. 109 TRLRHL.

Casos de transmissions per causa de defunció

La jurisprudència ha entès reiteradament que, en els casos de transmissions per causa de defunció, és irrellevant la data de les operacions particionals o de l'acceptació d'herència per a determinar la meritació de l'IIVTNU. La mateixa Direcció General de Tributs, en la resposta de 6 de maig del 2002, es va expressar en aquest sentit: «Les transmissions *mortis causa* es consideren realitzades i, per tant, adquirint el domini i la possessió dels béns, no a partir de l'acceptació de l'herència sinó en el mateix moment de la defunció del causant de l'herència».

En els actes o contractes en què s'estableixi alguna condició suspensiva o resolutòria, la data de meritació es determinarà d'acord amb els preceptes del Codi civil. En aquest sentit, si la condició és **suspensiva** no es liquidarà l'impost fins que aquella es compleixi. Mentre que si és **resolutòria**, s'exigirà l'impost amb la reserva de, si finalment es compleix la condició, procedir a la seva devolució.

D'altra banda, en el cas que es reconegui o acordi judicialment o administratiu la **nul·litat, rescissió o resolució** de l'acte o contracte que va donar lloc a la transmissió del terreny o a la constitució o transmissió del dret real, procedirà la devolució de la quota ingressada al seu dia, sempre que l'interessat faci la petició en el termini de 5 anys des de la data de fermesa de la resolució i que acrediti que l'acte o contracte no li ha produït efectes lucratiu

Nota

S'entendrà que hi ha hagut efectes lucratiu quan no es justifiqui que l'interessat ha efectuat les devolucions recíproques previstes per l'article 1295 del Codi civil.

3.7. Gestió tributària de l'impost

Amb caràcter general, la gestió, liquidació, inspecció i recaptació de l'IIVTNU, així com la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària, **corresponen a l'ajuntament del terme municipal on radiqui l'immoble objecte de transmissió**. Els ajuntaments poden delegar alguna o la totalitat d'aquestes competències en d'altres organismes o administracions. En tot cas, la gestió de l'impost és una competència exclusiva dels ajuntaments²¹.

⁽²¹⁾Art. 110 TRLRHL.

Els subjectes passius tenen l'obligació de presentar la corresponent declaració a l'ajuntament que pertorqui, acompanyada del document on consti l'acte o contracte que origina la imposició, amb les dades imprescindibles per a poder practicar la liquidació de l'impost, la qual es notificarà al domicili de l'interessat amb indicació del termini d'ingrés i expressió dels recursos procedents. Tanmateix, les entitats locals poden acordar exigir l'impost **en règim d'autoliquidació**.

Una vegada meritat l'impost, el termini per a presentar la corresponent declaració o autoliquidació serà de **30 dies hàbils**, en els casos d'operacions *inter vivos*, i de **6 mesos prorrogables fins a 1 any** en els casos d'operacions *mortis causa*.

Per últim, s'estableix un **deure de col·laboració** amb l'Administració als constituents o transmissors d'un dret real en les operacions lucratives i als adquirentes o persones a favor de les quals es constitueix o transmet un dret real en les operacions oneroses, que consisteix en l'obligació de comunicar als ajuntaments la realització del fet imposable en els mateixos terminis que els subjectes passius. En el mateix sentit, els **notaris** també estan obligats a comunicar periòdicament als ajuntaments la relació d'actes i negocis jurídics que hagin autoritzat i estiguin sotmesos a l'impost, amb menció expressa de la referència cadastral de l'immoble objecte de transmissió. Així mateix, la Llei 16/2012, de 27 de desembre, va establir la prohibició al **Registre de la Propietat** de practicar inscripcions sense que s'acrediti prèviament haver presentat la declaració o haver autoliquidat l'impost²².

⁽²²⁾Art. 110.6 i 7 TRLRHL.

Exemple de càlcul de l'IIVTNU

La Sra. Rosa va morir el 10 de març del 2016, i era l'única propietària d'una casa situada al nucli antic de Girona que va adquirir el 20 de juny del 1950. Segons el seu testament, ha deixat en herència una meitat d'aquest immoble al seu únic fill, que

té 68 anys, que l'adquireix en plena propietat; respecte l'altra meitat, ha deixat en herència l'usdefruit al seu marit i la nua propietat al mateix fill.

Feu el càlcul de l'IVTNU, tenint en compte les dades següents:

- Valor cadastral de l'immoble a efectes de l'IBI de l'any 2016
 - Valor de la construcció: 90.404,01 euros
 - Valor del sòl: 16.306,95 euros
 - Valor total: 106.710,96 euros

Percentatges establerts per l'Ajuntament:

- Període d'1 fins a 5 anys: 1,5
- Període fins a 10 anys: 2,0
- Període fins a 15 anys: 2,1
- Període fins a 20 anys o més: 2,2

Tipus de gravamen acordat per l'Ajuntament l'exercici 2016: 16%

Per al càlcul d'aquest increment, en primer lloc s'ha de tenir en compte el valor del terreny en el moment de la meritació. L'Administració utilitza com a valor de referència el valor cadastral del sòl a efectes de l'IBI (s'exclou el valor de la construcció), que en aquest cas és de 16.306,95 euros l'any 2016, any de defunció de la transmitent.

Sobre el valor del terreny s'aplica el percentatge anual que determina cada ajuntament dins els límits fixats, segons la quantitat d'anys durant els quals el transmitent hagi tingut la titularitat del bé transmès. El percentatge a aplicar sobre el valor del terreny en el moment de la meritació serà el resultat de multiplicar el percentatge anual aplicable a cada cas concret pel nombre d'anys durant els quals s'hagi posat de manifest aquest increment.

En el cas que ens ocupa, la transmitent va posseir el bé durant més de 20 anys (el va adquirir el 20/06/1950). Per aquest període d'anys, el percentatge anual aplicable al municipi de Girona és de 2,2%. Per tant, s'ha de multiplicar $2,2 \times 20$ (percentatge per anys). El resultat és de 44. De manera que, el percentatge total a aplicar al valor del sòl és del 44%. En el cas que ens ocupa, el 44% de 16.306,95 euros són 7.175,06 euros.

La xifra que resulta de les anteriors operacions és la que es considera que ha suposat l'increment de valor del terreny al llarg d'aquests vint anys. Determinat aquest increment, només resta aplicar el tipus de gravamen acordat per l'ajuntament, que en aquest cas és del 16%. Si s'aplica aquest tipus a la xifra de 7.175,06 euros s'obté l'import total de la quota de l'impost, que és de 1.148,01 euros.

Tanmateix, atès que s'ha transmès l'immoble en dues meitats i una s'ha realitzat constituint un usdefruit, la quota total obtinguda en l'apartat anterior s'ha de distribuir entre el propietari d'una de les meitats, i l'usufructuari i el nu propietari de l'altra meitat.

Per a realitzar el càlcul del valor de l'usdefruit, s'ha de recórrer al que estableix l'art. 26 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, que diu que s'estimarà que el valor de l'usdefruit és igual al 70% del valor total dels béns quan l'usufructuari tingui menys de vint anys, minorant a mesura que augmenti la seva edat, en la proporció d'un 1% menys per cada any més d'edat, amb el mínim del 10% del valor total. En el cas que ens ocupa, com que l'usufructuari té complerts els 68 anys, el valor de l'usdefruit és del 21% del total de l'immoble (70 es minora amb 49, que resulta de 69 menys 20).

Atès que la quota total de l'impost de l'immoble objecte de transmissió és de 1.148,01 euros, el 50% d'aquesta quota correspon al fill com a adquirent en plena propietat d'una meitat, la qual pujarà a 574,01 euros ($50\% \times 1.148,01$). D'altra banda, l'altre 50% de la quota s'ha de distribuir entre l'usufructuari i el nu propietari. Atès que al mateix fill, com a usufructuari, li correspon pagar el 21% d'aquest import, la quota resultant serà de 120,54 euros ($50\% \times 1.148,01 \times 21\%$), mentre que al marit de la difunta, com a nu propietari, li correspon pagar el 79% restant, i resultarà una quota de 453,46 euros ($50\% \times 1.148,01 \times 79\%$).

4. Altres tributs locals

4.1. Taxes

A més dels impostos establerts pel TRLRHL, les corporacions locals obtenen importants ingressos mitjançant l'establiment de taxes, atès que és en l'àmbit local on aquesta figura tributària té més aplicació.

D'acord amb l'article 20 del TRLRHL, totes les corporacions locals (no només els ajuntaments) **poden establir taxes** en els casos següents:

- a) Per la utilització privativa o aprofitament especial del domini públic local.
- b) Per la prestació de serveis públics locals o la realització d'una activitat administrativa en règim de dret públic de competència local que afecti o beneficiï el subjecte passiu de manera particular, sempre que es donin simultàniament les condicions següents:
 - Que el servei o activitat no sigui de sol·licitud o recepció voluntària per part dels administrats.
 - Que no el presti o realitzi el sector privat.

El TRLRHL incorpora una extensa relació d'aprofitaments, serveis i activitats que els ens locals poden gravar amb taxes, així com enumerar alguns serveis essencials pels quals no es podrà exigir mai una taxa. Tanmateix, aquestes relacions són descriptives i no exhaustives, és a dir, que es **poden gravar mitjançant taxes altres fets imposables** no relacionats de forma expressa, sempre que coincideixin amb la seva definició.

Article 20.3 TRLRHL

Les entitats locals podran establir taxes per qualsevol supòsit d'utilització privativa o aprofitament especial del domini públic local, i en particular pels supòsits següents:

- Saques de sorra i d'altres materials de construcció en terrenys de domini públic local.
- Construcció en terrenys d'ús públic local de pous de neu o de cisternes o aljubs on es recullin les aigües pluvials.
- Balnearis i altres gaudis d'aigües que no consisteixin en l'ús comú de les públiques.
- Abocament i desguàs de canals i altres instal·lacions anàlogues en terrenys d'ús públic local.
- Ocupació del subsòl de terrenys d'ús públic local.

Nota

Sobre la regulació de les taxes locals, també cal tenir en compte la Llei 8/1989, de 13 d'abril, de taxes i preus públics, com a norma amb caràcter supletori.

- Obertura de rases, sondatges i cales en terrenys d'ús públic local, inclusivament carreteres, camins i altres vies públiques locals, per a la instal·lació i reparació de canonades, conduccions i altres instal·lacions, i també qualsevol remoció de paviment o voreres en la via pública.
- Ocupació de terrenys d'ús públic local amb mercaderies, materials de construcció, enderrocs, tanques, puntales, cavallets d'estaques, bastides i altres instal·lacions anàlogues.
- Entrades de vehicles a través de les voreres i reserves de via pública per a aparcament exclusiu, parada de vehicles, i càrrega i descàrrega de mercaderies de qualsevol tipus.
- Instal·lació de reixes de pisos, claraboies, respiradors, portes d'entrada, boques de càrrega o elements anàlegs que ocupin el sòl o subsòl de tot tipus de vies públiques locals, per a donar llum, ventilació, accés de persones o entrada d'articles a soterranis o semisoterranis.
- Ocupació del vol de tot tipus de vies públiques locals amb elements constructius tancats, terrasses, miradors, balconades, marquesines, tendals, paravents i altres instal·lacions semblants, volades sobre la via pública o que sobresurtin de la línia de façana.
- Esteses, canonades i galeries per a les conduccions d'energia elèctrica, aigua, gas o qualsevol altre fluid inclosos els pals per a línies, cables, cadiretes, caixes d'ancoratge, de distribució o de registre, transformadors, guies, bàscules, aparells per a venda automàtica i altres anàlegs que s'estableixin sobre vies públiques o altres terrenys de domini públic local o volin sobre aquests.
- Ocupació de terrenys d'ús públic local amb taules, cadires, tribunes, entaulats i altres elements anàlegs, amb finalitat lucrativa.
- Instal·lació de quioscos a la via pública.
- Instal·lació de llocs, barraques, casetes de venda, espectacles, atraccions o esbarjo, situats en terrenys d'ús públic local i també indústries de carrer i ambulants i rodatge cinematogràfic.
- Portades, aparadors i vitrines.
- Rodatge i arrossegament de vehicles que no estiguin gravats per l'impost sobre vehicles de tracció mecànica.
- Trànsit de bestiar sobre vies públiques o terrenys de domini públic local.
- Murs de contenció o sosteniment de terres, edificacions o voltes, ja siguin definitives o provisionals, en vies públiques locals.
- Dipòsits i aparells distribuïdors de combustible i, en general, de qualsevol article o mercaderia, en terrenys d'ús públic local.
- Instal·lació d'anuncis que ocupin terrenys de domini públic local.
- Construcció en carreteres, camins i altres vies públiques locals de claveguerons i passos sobre cunetes i en terraplens per a vehicles de qualsevol tipus, i també per al pas del bestiar.
- Estacionament de vehicles de tracció mecànica en les vies dels municipis dins de les zones que es determinin a aquest efecte i amb les limitacions que es puguin establir.

Article 20.4 TRLRHL

Les entitats locals podran establir taxes per a qualsevol supòsit de prestació de serveis o de realització d'activitats administratives de competència local, i en particular per als supòsits següents:

- Documents que expedixin o que entenguin les administracions o autoritats locals, a instàncies d'una part.
- Autorització per a utilitzar en plaques, patents i altres distintius anàlegs l'escut de l'entitat local.

- Atorgament de llicències o autoritzacions administratives d'autotaxis i altres vehicles de lloguer.
- Guarderia rural.
- Veu pública.
- Vigilància especial dels establiments que ho sol·licitin.
- Serveis de competència local que siguin motivats especialment per la celebració d'espectacles públics, grans transports, passos de caravana i qualsevol altra activitat que exigeixi la prestació d'aquests serveis especials.
- Atorgament de les llicències urbanístiques exigides per la legislació del sòl i ordenament urbà.
- Atorgament de les llicències d'obertura d'establiments.
- Inspecció de vehicles, calderes de vapor, motors, transformadors, ascensors, muntacàrregues i altres aparells i instal·lacions anàlogues d'establiments industrials i comercials.
- Serveis de prevenció i extinció d'incendis, de prevenció de ruïnes, construccions i enderrocaments, salvaments i, en general, de protecció de persones i béns, inclosos també el manteniment del servei i la cessió de l'ús de maquinària i equip adscrits a aquests serveis, com ara escales, botes, motobombes, barques, etc.
- Serveis d'inspecció sanitària i també els d'anàlisis químiques, bacteriològiques i qualsevol altre de naturalesa anàloga i, en general, serveis de laboratoris o de qualsevol altre establiment de sanitat i higiene de les entitats locals.
- Serveis de sanitat preventiva, desinfecció, desinsectació, desratització i destrucció de qualsevol tipus de matèries i productes contaminants o propagadors de gèrmens nocius per a la salut pública oferts a domicili o per encàrrec.
- Assistències i estades en hospitals, clíniques o sanatoris mèdics quirúrgics, psiquiàtrics i especials, dispensaris, centres de recuperació i rehabilitació, ambulàncies sanitàries i altres serveis anàlegs, i altres establiments beneficoassistencials de les entitats locals, fins i tot quan les despeses les hagin de sufragar altres entitats de qualsevol naturalesa.
- Assistències i estades en llars i residències d'ancians, guarderies infantils, albergs i altres establiments de naturalesa anàloga.
- Cases de banys, dutxes, piscines, instal·lacions esportives i altres serveis anàlegs.
- Cementiris locals, conducció de cadàvers i altres serveis fúnebres de caràcter local.
- Col·locació de canonades, fils conductors i cables en pals o en galeries de servei de la titularitat d'entitats locals.
- Serveis de clavegueram, i també de tractament i depuració d'aigües residuals, inclosa la vigilància especial d'embornals particulars.
- Recollida de residus sòlids urbans, tractament i eliminació d'aquests residus, neteja de pous negres i en carrers particulars.
- Distribució d'aigua, gas, electricitat i altres proveïments públics, inclosos els drets de col·locació de línies i col·locació i utilització de comptadors i instal·lacions anàlogues, quan aquests serveis o subministraments siguin fets per entitats locals.
- Servei d'escorxador, llotges i mercats, i també el maneig de carns si s'hagués de fer de manera obligatòria, i serveis d'inspecció en matèria de proveïments, inclosa la utilització de mitjans de pesar i mesurar.
- Ensenyaments especials en establiments docents de les entitats locals.
- Visites a museus, exposicions, biblioteques, monuments històrics o artístics, parcs zoològics o altres centres o llocs anàlegs.

- Utilització de columnes, cartells i altres instal·lacions locals anàlogues per a l'exhibició d'anuncis.
- Sorrejament de vies públiques per sol·licitud dels particulars.
- Realització d'activitats singulars de regulació i control del trànsit urbà, tendents a facilitar la circulació de vehicles, i diferents de les habituals de senyalització i ordenació del trànsit per part de la policia municipal.

Article 20.5 TRLRHL

Segons la modificació introduïda per la Llei 15/2015, de 2 juliol, s'introdueix un nou supòsit de fet subjecte a taxa local:

- Celebrar el matrimoni civil.

Article 21 TRLRHL

Les entitats locals no podran exigir taxes pels serveis següents:

- Proveïment d'aigües en fonts públiques.
- Enllumenat de vies públiques.
- Vigilància pública en general.
- Protecció civil.
- Neteja de la via pública.
- Ensenyament en els nivells d'educació obligatòria.

Les taxes **meriten** en funció de la naturalesa del seu fet imposable i segons s'estableixi per l'ordenança fiscal corresponent. Amb caràcter general, la data de meritació coincideix amb **l'inici de l'ús privatiu o l'aprofitament especial, o de la prestació del servei o realització de l'activitat administrativa**. No obstant això, l'Administració podrà demanar per avançat l'import de la taxa en el moment de la presentació per part de l'interessat de la sol·licitud que origina l'actuació o de l'inici de l'expedient administratiu. També es podran exigir mitjançant el sistema d'**autoliquidació**²³.

⁽²³⁾Art. 26 TRLRHL.

Manca de sol·licitud de llicència

L'article 20.3 del TRLRHL disposa que constitueix el fet imposable de la taxa l'aprofitament especial que té lloc per l'entrada de vehicles a través de les voreres i la reserva de via pública per a aparcaments exclusius, càrrega i descàrrega de mercaderies de qualsevol mena. Segons l'article 26 de la mateixa norma, la taxa merita quan s'inicia l'aprofitament especial, que, en aquest cas, s'entén que coincideix amb el de la concessió de la llicència de gual, si aquesta fou sol·licitada. Tanmateix, quan es produeixi l'aprofitament especial sense haver sol·licitat l'oportuna llicència, la meritació de la taxa tindrà lloc en el moment de l'inici de l'aprofitament.

Múltiples tribunals s'han pronunciat en aquest sentit. Per exemple, el Tribunal Superior de Justícia de Madrid en la seva sentència núm. 1002/2001, de 13 de novembre, diu «conforme estableix l'article 117 de la Llei 39/1988, els ajuntaments podran establir i exigir preus públics per la prestació de serveis públics o la realització d'activitats de la seva competència, i la utilització privativa o l'aprofitament especial dels béns de domini públic municipal, segons les normes del capítol VI del Títol I; l'article 24 del qual estableix que tindran la consideració de preus públics les contraprestacions pecuniàries que es satisfacin per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic local. L'al·legació del recurrent sobre el fet de no haver sol·licitat llicència de l'ús del pas de carruatges no suposa que no hagi de pagar el preu públic, si l'ajuntament ha comprovat l'ús del pas, la qual cosa no és una contradicció amb la seva exigència des que es concedeixi la utilització, perquè el preu públic és exigible des del moment que s'efectui

el lliurament o es produeixi l'aprofitament especial del domini públic», en cas contrari, afegeix la sentència, «es deixaria a l'arbitri dels interessats l'aplicació del preu públic».

Quan la naturalesa material del fet imposable de la taxa exigeixi la seva **meritació periòdica**, aquesta tindrà lloc l'1 de gener de cada exercici i el període impositiu coincidirà amb l'any natural, excepte en els supòsits d'inici o cessament de l'ús privatiu, aprofitament especial, prestació del servei o realització de l'activitat, ja que aleshores el període impositiu s'ajustarà a aquesta circumstància i es podrà prorratejar la quota tributària en els termes que l'ordenança fiscal estableixi.

Així mateix, si per causes no imputables al subjecte passiu finalment no es dóna l'ús privatiu o l'aprofitament especial, o no es realitza la prestació del servei o l'activitat administrativa, serà procedent la **devolució** de les quanties ingressades en concepte de taxa.

En canvi, no serà procedent cap devolució quan l'Administració denegui la sol·licitud d'una llicència o autorització. La jurisprudència ha resolt aquesta qüestió amb claredat.

Entre d'altres, la STS de 810/2010, de 5 de febrer, que disposa: «tot i que és cert que l'efectiva realització de l'activitat o del servei és requisit fonamental perquè s'entengui realitzat el fet imposable de la taxa, no ho és menys que aquesta activitat administrativa no ha de finalitzar amb un acte en què s'accedeixi a les pretensions del sol·licitant, ja que el fet imposable s'articula en l'aspecte material del seu element objectiu al voltant de la realització de l'activitat administrativa o la prestació del servei, més enllà de quins siguin els seus resultats, [de manera que] si el servei o activitat municipal sol·licitats per l'interessat es desenvolupen efectivament i es refereixen a ell, l'afecten o beneficien de manera particular, és jurídicament irrellevant que el resultat final d'aquests servei o activitat sigui, o no, favorable a les seves pretensions, ja que en tot cas s'haurà realitzat l'element objecte del fet imposable d'aquest tipus de taxes».

Són **subjectes passius** de les taxes les persones físiques i jurídiques, així com les entitats a les quals es refereix l'article 35.4 de la LGT, que gaudeixin, utilitzin o aprofitin especialment el domini públic local en benefici particular, o que resultin beneficiades o afectades directament pels serveis o activitats que prestin els ens locals. Tanmateix, en alguns supòsits es defineix la figura del substitut del contribuent²⁴.

⁽²⁴⁾Art. 23 TRLRHL.

Substituts del contribuent

- En les taxes establertes per raó de serveis o activitats que beneficiïn o afectin els ocupants d'habitatges o locals, els propietaris d'aquests immobles, que podran repercutir, si escau, les quotes sobre els beneficiaris respectius.
- En les taxes establertes per a l'atorgament de les llicències urbanístiques previstes en la normativa sobre sòl i ordenament urbà, els constructors i contractistes d'obres.
- En les taxes establertes per la prestació de serveis de prevenció i extinció d'incendis, de prevenció de ruïnes, construccions i enderrocaments, salvaments i, en general, de protecció de persones i béns, comprenent també el manteniment del servei, les entitats o societats asseguradores del risc.
- En les taxes establertes per la utilització privativa o l'aprofitament especial per entrades de vehicles o carruatges per mitjà de les voreres i per a la construcció, manteniment, modificació o supressió, els propietaris de les finques i locals a què donin

accés aquestes entrades de vehicles, que podran repercutir, si escau, les quotes sobre els beneficiaris respectius.

L'import de les taxes es determinarà d'acord amb les regles següents²⁵:

(25) Art. 24 TRLRHL.

a) En el cas d'usos privatius o aprofitaments especials, es prendrà com a referència el **valor que tindria en el mercat** la utilitat derivada d'aquest ús o aprofitament si els béns afectats no fossin de domini públic.

b) En el cas de la prestació de serveis o realització d'una activitat administrativa, es tindrà en compte el cost **real o previsible** del servei o activitat.

c) Quan s'utilitzin procediments de licitació pública, serà el **valor econòmic de la proposició** sobre la qual recaigui la concessió, autorització o adjudicació.

d) Quan es tracti de taxes per utilització privativa o aprofitaments especials constituïts en el sòl, subsòl o vol de les vies públiques municipals, a favor d'empreses explotadores de serveis de subministraments que resultin d'interès general o afectin la generalitat o una part important del veïnat, l'import consistirà, en tot cas i sense cap excepció, en **l'1,5% dels ingressos bruts** procedents de la facturació que obtinguin anualment en cada terme municipal les empreses referides.

En cap cas l'import total de les taxes recaptades pot superar els valors assenyalats anteriorment, els quals estableixen el seu límit econòmic i legal. Per això, quan es tramitin les corresponents ordenances fiscals, s'acompanyaran d'un informe econòmic en el qual es posi de manifest el valor de mercat o el cost real o previsible dels aprofitaments i serveis, així com el seu grau de cobertura mitjançant l'aplicació de taxes (d'acord amb la nova redacció de l'art. 25 del TRLRHL, introduïda per la Llei 2/2015, de 30 de març).

L'import de les taxes

Per a determinar l'import de les taxes es tindran en compte les despeses directes i indirectes que contribueixin a la formació del valor o cost total de l'ús, aprofitament, servei o activitat, fins i tot els de caràcter financer, amortització d'immobilitzat i despeses generals que siguin d'aplicació.

La **quota tributària** que s'acabi exigint als subjectes passius consistirà en **una quantitat fixa o establerta en una tarifa**, la qual podrà tenir en compte criteris genèrics de capacitat econòmica dels obligats a satisfer-les.

Amb caràcter general, la gestió, liquidació, inspecció i recaptació de les taxes, així com la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària, **corresponen als ens locals que siguin titulars del domini públic o realitzin la prestació del servei o l'activitat administrativa** subjectes a la taxa, els quals poden

(26) Art. 27 TRLRHL.

delegar alguna o la totalitat d'aquestes competències en d'altres organismes o administracions. Així mateix, les entitats locals poden acordar exigir les taxes en règim d'autoliquidació²⁶.

4.2. Contribucions especials

Les entitats locals poden establir contribucions especials quan els subjectes passius obtinguin un increment de valor dels seus béns com a conseqüència de la realització d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics locals.

Igual que en el cas de les taxes, les contribucions especials adquireixen molta rellevància en l'àmbit local, superior a la que poden tenir en l'àmbit estatal o autonòmic, per la qual cosa la regulació més detallada d'aquest tribut es troba en els articles 28 a 37 del TRLRHL.

Les contribucions especials són un **tribut afectat a les despeses originades per les obres o serveis que financen**, de manera que les quanties recaptades per contribucions especials només es poden destinar a sufragar les esmentades despeses.

El **fet imposable** de les contribucions especials consisteix en l'obtenció per part del subjecte passiu **d'un benefici o augment de valor dels seus béns** com a conseqüència de **la realització d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics locals**. Per tant, els subjectes passius d'aquest tribut seran les persones físiques i jurídiques, així com les entitats de l'article 35.4 de la LGT, **especialment beneficiades** per la realització de les obres o per l'establiment o ampliació de serveis públics locals, com per exemple els propietaris de béns immobles²⁷.

(27) Art. 28 TRLRHL.

Article 30.2 del TRLRHL

L'article 30.2 del TRLRHL defineix com a possibles subjectes passius, a més dels propietaris de béns immobles, els titulars d'explotacions empresarials, les companyies d'assegurances i les empreses subministradores que utilitzen galeries subterrànies.

Les contribucions especials **meriten** en el moment que les obres finalitzin o el servei comenci a prestar-se.

D'acord amb l'article 31 del TRLRHL, l'import de la **base imposable** equivaldrà al percentatge del cost de l'obra o de l'establiment o ampliació del servei públic local que l'ens local decideixi finançar mitjançant contribucions especials, amb un **límit del 90%**, de manera que el cost restant haurà de ser finançat per d'altres ingressos públics, siguin o no tributaris²⁸.

(28) Art. 31 TRLRHL.

El cost

El cost estarà integrat pels conceptes següents:

- El cost real dels treballs pericials, de redacció de projectes i de direcció d'obres, plans i programes tècnics.
- L'import de les obres pendents de fer o dels treballs d'establiment o ampliació dels serveis.
- El valor dels terrenys que hagin d'ocupar permanentment les obres o serveis, tret que es tracti de béns d'ús públic, de terrenys cedits gratuïtament i obligatòriament a l'entitat local, o el d'immobles cedits en els termes establerts en l'article 145 de la Llei 33/2003, de 3 de novembre, del patrimoni de les administracions públiques.
- Les indemnitzacions procedents per l'enderrocament de construccions, destrucció de plantacions, obres o instal·lacions, i també les que escaiguin als arrendataris dels béns que hagin de ser derruïts o ocupats.
- L'interès del capital invertit en les obres o serveis quan les entitats locals hagin d'apel·lar al crèdit per a finançar la porció no coberta per contribucions especials o la coberta per aquestes en cas de fraccionament general d'aquelles.

Aquesta base imposable es distribuirà entre els subjectes passius en funció del tipus i naturalesa de les obres o serveis, tot i que amb caràcter general s'aplicaran conjuntament o separadament, com a **mòduls de repartiment**: els metres lineals de façana dels immobles afectats, la seva superfície, el seu volum edificable o el seu valor cadastral a l'efecte de l'impost sobre béns immobles.

Tanmateix, si es tracta de l'establiment i millora del servei d'extinció d'incendis, podran ser distribuïdes entre les entitats o societats que cobreixin el risc de béns situats al municipi, proporcionalment a l'import de les primes recaptades l'any immediatament anterior. Mentre que, en el cas de les obres per construcció de galeries subterrànies, l'import total de la contribució especial es distribuirà entre les companyies o empreses que les hagin d'utilitzar en raó de l'espai reservat a cadascuna o en proporció a la secció total d'aquestes, tot i que no les usin immediatament.

Els ens locals han d'acordar la **imposició i ordenació** de contribucions especials per tal de poder finançar les obres o serveis públics locals. L'acord contindrà el cost previst de les obres o serveis, la quantia que es finançarà mitjançant contribucions especials i els criteris de repartiment. Una vegada adoptat l'acord, es notificaran les **quotes individuals** als subjectes passius, els quals podran formular recurs de reposició si tenen algun motiu d'oposició²⁹.

⁽²⁹⁾Art. 34 TRLRHL.

Així mateix, les entitats locals podran exigir **amb antelació** el pagament de les quotes de les contribucions especials en funció del cost previst, en concepte de pagaments a compte, tot i que no es podran lliurar nous avançaments mentre no s'hagin executat les obres corresponents als avançaments ja exigits.

Una vegada finalitzada l'obra o iniciat el servei, i ja se'n conegui el cost final, es procedirà a determinar els subjectes passius, la base imposable i les quotes individuals **definitives**, les quals s'exigiran descomptant, si és el cas, les quanties que s'haguessin ingressat anticipadament. En el supòsit que els pagaments

⁽³⁰⁾Art. 35 TRLRHL.

avançats hagin estat efectuats per persones que en el moment de la finalització de les obres o inici dels serveis ja no tinguin la condició de subjectes passius, o si l'import ingressat a compte excedís el de la quota definitiva, aleshores s'haurà de practicar d'ofici la devolució corresponent³⁰.

Les contribucions especials en cas de transmissió d'immoble

Les contribucions especials meriten quan finalitzen les obres i, per tant, és en aquell moment quan se'n determinen els subjectes passius. Tanmateix, si la persona que figura com a subjecte passiu a l'acord d'ordenació transmet els seus drets sobre béns afectats per la imposició de contribucions especials abans que aquestes meritin, estarà obligat a comunicar-ho a l'Administració en el termini d'un mes, ja que, en cas contrari, aquesta li podrà continuar exigint el cobrament del tribut. En aquest sentit, una vegada finalitzades les obres, es procedirà a assenyalar els subjectes passius i les seves quotes individuals, així com a girar les liquidacions definitives tenint en compte les quotes o pagaments avançats que s'hagin efectuat.

Per tant, si un contribuent ven el seu habitatge, afectat per contribucions especials, després de pagar la primera quota però abans de finalitzar les obres, haurà de comunicar aquesta transmissió de domini a l'ajuntament en el termini d'un mes per tal que:

- S'acordi la devolució a favor del transmissor de l'immoble de l'import pagat per la quota del primer termini, ja que, en no haver-se meritat encara les contribucions especials, aquell no esdevindrà subjecte passiu del tribut.
- Una vegada finalitzades les obres, s'acordi la liquidació del total de la quota de les contribucions especials al nou propietari de l'immoble, com a subjecte passiu en el moment de la meritació del tribut.

Exemple de càlcul de contribucions especials

L'Ajuntament de Santander ha acordat la imposició i ordenació de contribucions especials per pavimentar un carrer del municipi. El percentatge del cost de les obres que se sufragarà mitjançant contribucions especials és del 90%, i el mòdul de repartiment són els metres lineals de façana dels immobles afectats. Així mateix, s'ha decidit girar les quotes individuals en dos terminis, el primer serà abans de començar les obres i equivaldrà al 50% del cost previst, mentre que el segon serà un cop finalitzades les obres.

Cost previst obres de pavimentació: 1.000.000 d'euros

Import previst de pagar per expropiacions: 100.000 euros

Import previst de rebre per subvenció 'Pla de barris': 600.000 euros

Subjectes passius i metres lineals de façana de cada immoble:

- Contribuent 1: propietari 100% casa de 50 metres lineals
- Contribuent 2: propietari 50% casa de 100 metres lineals
- Contribuent 3: propietari 50% casa de 100 metres lineals
- Contribuent 4: propietari 100% nau industrial de 250 metres lineals

Cost final de les obres de pavimentació: 1.100.000 euros

Import final pagat per expropiacions: 150.000 euros

Import final rebut per subvenció 'Pla de barris': 500.000 euros

a) Càlcul de les quotes individuals del primer termini.

Com que l'Ajuntament de Santander ha acordat girar les contribucions especials d'aquestes obres en dos terminis, caldrà calcular primer la base imposable i les quotes individuals del primer termini (repartiment provisional) i, una vegada finalitzades les

obres, tornar a fer un segon càlcul per tal de determinar la base imposable i les quotes individuals del segon termini (repartiment definitiu).

Per a calcular les quotes del primer termini (repartiment provisional), la base imposable resultarà de sumar l'import previst del cost de les obres, més l'import previst a pagar per les expropiacions, menys l'import previst a rebre de la subvenció, i, posteriorment, aplicar sobre el resultat obtingut el percentatge acordat per finançar mitjançant contribucions especials:

$$(1.000.000 + 100.000 - 600.000) \times 90\% = 450.000 \text{ euros}$$

Tot seguit, caldrà calcular l'import unitari del mòdul de repartiment, el qual, en el present cas, s'obté dividint la base imposable anterior per la suma de mòduls o metres lineals de façana de tots els immobles afectats:

Base imposable: 450.000 euros

Suma de metres lineals afectats: $50 + 100 + 250 = 400$ m lineals

Import unitari mòdul de repartiment: $450.000 / 400 = 1.125$ euros/m lineals

Arribats a aquest punt, ja es pot calcular l'import corresponent a cada subjecte passiu en funció del mòdul de cadascun, és a dir, multiplicant l'import unitari del mòdul de repartiment pels metres lineals de façana de cada immoble, i després aplicant el respectiu percentatge del coeficient de propietat de cada contribuent.

Import corresponent a cadascun dels subjectes passius:

$$\text{Contribuent 1: } 50 \times 1.125 \times 100\% = 56.250 \text{ euros}$$

$$\text{Contribuent 2: } 100 \times 1.125 \times 50\% = 56.250 \text{ euros}$$

$$\text{Contribuent 3: } 100 \times 1.125 \times 50\% = 56.250 \text{ euros}$$

$$\text{Contribuent 4: } 250 \times 1.125 \times 100\% = 281.250 \text{ euros}$$

Com que s'ha decidit girar un primer termini pel 50% de l'import total de les contribucions especials abans de l'inici de les obres, la quantia de les quotes individuals que es giraran als contribuents serà la meitat de l'import que correspondria a cada subjecte passiu, i tindran el caràcter de pagaments a compte de la quotes definitives.

Import quota tributària individual del primer termini:

$$\text{Contribuent 1: } 56.250 \times 50\% = 28.125 \text{ euros}$$

$$\text{Contribuent 2: } 56.250 \times 50\% = 28.125 \text{ euros}$$

$$\text{Contribuent 3: } 56.250 \times 50\% = 28.125 \text{ euros}$$

$$\text{Contribuent 4: } 281.250 \times 50\% = 140.625 \text{ euros}$$

b) Càlcul de les quotes individuals del segon termini.

Una vegada finalitzades les obres, ja es coneix l'import real del cost d'execució d'aquestes, així com l'import finalment pagat per les indemnitzacions i l'import finalment rebut per la subvenció, de manera que ja es pot calcular la base imposable i les quotes individuals del segon termini (repartiment definitiu).

En el segon termini, la base imposable resultarà novament de sumar l'import final del cost de les obres, més l'import final pagat per les expropiacions, menys l'import final rebut de la subvenció, i posteriorment aplicar el percentatge acordat que es sufragarà mitjançant contribucions especials:

$$(1.100.000 + 150.000 - 500.000) \times 90\% = 675.000 \text{ euros}$$

Per a calcular les quotes individuals, en primer lloc caldrà calcular altre cop l'import unitari del mòdul de repartiment, en aquest cas els metres lineals de façana dels immobles afectats:

Base imposable: 675.000 euros

Suma de metres lineals afectats: $50 + 100 + 250 = 400$ m lineals

Import unitari mòdul de repartiment: $675.000 / 400 = 1.687,5$ euros/m lineals

Tot seguit, es calcula l'import que correspon a cada subjecte passiu en funció del total de mòdul de cadascun, és a dir, del total de metres lineals de façana de cada immoble i del percentatge del respectiu coeficient de propietat.

Import corresponent a cadascun dels subjectes passius:

Contribuent 1: $50 \times 1.687,5 \times 100\% = 84.375$ euros

Contribuent 2: $100 \times 1.687,5 \times 50\% = 84.375$ euros

Contribuent 3: $100 \times 1.687,5 \times 50\% = 84.375$ euros

Contribuent 4: $250 \times 1.687,5 \times 100\% = 421.875$ euros

Com que l'Ajuntament de Santander va decidir girar el 50% de les contribucions especials abans de l'inici de les obres, l'import de les quotes individuals del segon termini tindran en compte els imports lliurats anticipadament en el primer termini.

Import quota tributària individual segon termini:

Contribuent 1: $84.375 - 28.125 = 56.250$ euros

Contribuent 2: $84.375 - 28.125 = 56.250$ euros

Contribuent 3: $84.375 - 28.125 = 56.250$ euros

Contribuent 4: $421.875 - 140.625 = 281.250$ euros

4.3. Ingressos tributaris d'altres ens locals

Les **diputacions provincials** poden establir i exigir taxes i contribucions especials d'acord amb el que s'ha explicat en els apartats anteriors, i també un **recàrrec sobre l'impost sobre activitats econòmiques** amb un tipus que no pot ser superior al 40% sobre les quotes mínimes municipals. No obstant això, aquest recàrrec serà gestionat per l'ajuntament juntament amb l'impost municipal, i es lliurarà posteriorment a l'ens provincial la recaptació que li correspongui³¹.

⁽³¹⁾Art. 131 TRLRHL.

Quant a les **entitats supramunicipals**, aquestes també poden establir i exigir taxes i contribucions especials en els mateixos termes ja exposats. En el cas de les contribucions especials, però, si l'interès de les obres i serveis és comú al conjunt dels habitants del terme municipal, els ajuntaments afectats també podran tenir el caràcter de contribuents i hauran de satisfer les quotes individuals que els puguin correspondre³².

⁽³²⁾Art. 150 TRLRHL.

Per la seva part, les **àrees metropolitanes** poden establir un **recàrrec no superior al 0,2% sobre l'impost sobre béns immobles** dels béns immobles situats en el territori de l'entitat. Aquest recàrrec s'exigirà als mateixos subjectes passius i d'acord amb la mateixa normativa reguladora de l'impost Art. 153 TRLRHL.

Finalment, les **entitats locals d'àmbit territorial inferior al municipi**, creades per lleis autonòmiques, podran establir els mateixos ingressos tributaris previstos per a la resta d'entitats locals, a excepció dels **impostos municipals**³³.

⁽³³⁾Art. 156 TRLRHL.

Exercicis d'autoavaluació

Exercicis de selecció

Assenyaleu la resposta vàlida en cadascuna de les preguntes següents:

1. Es pot prorratejar la quota tributària derivada de l'IVTM?

- a) No, en cap cas.
- b) Sempre es comptabilitza la quota per dies.
- c) Sí, per trimestres naturals en el cas de primera adquisició i de baixa definitiva i també en el de baixa temporal per furt o robatori del vehicle.

2. El Sr. Mauri té 75 anys i una discapacitat reconeguda del 45%. Ha realitzat una obra per adaptar casa seva a la seva discapacitat. Té dret a alguna bonificació en l'àmbit de l'impost sobre construccions instal·lacions i obres (ICIO)?

- a) Sí, sempre s'aplicarà una bonificació del 65%.
- b) Dependrà del què hagi aprovat la pertinent ordenança fiscal del seu municipi, atès que les bonificacions són potestatives i són els ajuntaments els que decideixin si les apliquen o no sobre la quota íntegra.
- c) Sí, es podrà aplicar en tot cas una bonificació del 90%.

3. D'acord amb la normativa, serà subjecte passiu de l'impost sobre l'increment de valor de terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU):

- a) La persona o entitat que a títol lucratiu adquireix el terreny o a favor de la qual es constitueix o es transmet el dret real del que es tracti.
- b) La persona o entitat que a títol oneros adquireix el terreny o que constitueix o transmet el dret real del que es tracti.
- c) La qualificació del subjecte passiu és determinada pels intervinents en el negoci jurídic del que es tracti en virtut de l'autonomia de la voluntat.

4. El Sr. Camps, pagès de professió, decideix transmetre la seva finca d'avellaners. Haurà de fer front al pagament de l'IIVTNU?

- a) Sí, en totes les transmissions correspon pagar aquest impost.
- b) No, si el bé immoble que es transmet té la consideració de terreny rústic.
- c) Cap resposta és correcta.

5. Una sentència de divorci obliga els ja excònjuges a transmetre la casa familiar als fills. Els fills hauran de pagar l'IIVTNU?

- a) Sí, ja que rebran el bé immoble a títol lucratiu.
- b) No, l'hauran de pagar els excònjuges i pares dels fills, ja que són els que transmeten el bé immoble.
- c) No, aquest tipus de transmissió n'està exempta.

6. Qui determina el tipus de gravamen que s'aplica sobre l'IIVTNU?

- a) Cada ajuntament en la seva ordenança fiscal i no pot excedir el 30%.
- b) És l'Estat qui el determina per a garantir l'homogeneïtat en el tractament fiscal dels ciutadans.
- c) L'estableix la comunitat autònoma.

7. El dia 30 de juny del 1987 el Sr. Conesa va comprar un apartament a Puigcerdà. Ara ha decidit vendre'l al Sr. Riera. Quina és la situació tributària del Sr. Conesa?

- a) El Sr. Conesa haurà de pagar l'IIVTNU aplicant el percentatge fix que correspon als increments de valor generats fins als 20 anys.
- b) El Sr. Conesa no haurà de pagar l'IIVTNU perquè només el paguen els increments de valor generats fins als 20 anys.
- c) Serà el Sr. Riera qui pagarà l'IIVTNU.

8. Quan poden les corporacions locals establir taxes?

- a) Per la prestació d'un servei públic també realitzat pel sector privat.
- b) Per la prestació d'un servei que no sigui de sol·licitud o recepció voluntària.
- c) Per la prestació de serveis de protecció civil.

9. Una ciutat vol establir el pagament de les quotes per utilitzar un complex esportiu i de lleure municipal, que serà l'únic en tot el municipi. Quina consideració tindran aquests pagaments?

- a) Seran una contribució especial.
- b) Seran una taxa.
- c) Seran un preu públic.

10. La Sra. Agustina és discapacitada. Gaudeix d'alguna exempció en l'impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTM) per aquest fet?

- a) Sí, totes les persones discapacitades tenen dret a l'exempció.
- b) No, no hi té cap dret.
- c) Té dret a l'exempció si és titular del vehicle, té un grau de discapacitat igual o superior al 33%, i l'ús del vehicle és exclusiu seu, sense que pugui gaudir-ne per més d'un únic vehicle.

Casos pràctics

11. El Sr. Joan Salvat durà a terme diverses reformes al seu habitatge unifamiliar, per la qual cosa haurà de liquidar l'ICIO corresponent.

Les obres de reforma tenen el següent pressupost:

- Adquisició del terreny: 500.000 euros
- Direcció d'obres: 35.000 euros
- Materials: 150.000 euros
- Mà d'obra: 200.000 euros
- TOTAL: 885.000 euros

El tipus de gravamen establert per la corresponent ordenança fiscal municipal en el moment de demanar la llicència és del 4%. Un cop finalitza l'obra, dos anys després del seu inici, hi ha hagut un augment de cost del material de 50.000 euros i el tipus de gravamen s'ha modificat i és del 3,5%.

D'acord amb els fets descrits, calculeu la quota tributària provisional i la quota tributària definitiva de l'ICIO.

12. El dia 12 de desembre del 2015, al municipi de Tossa de Mar, la Sra. Maria Agramunt ha venut una casa per 200.000 euros. El valor cadastral del sòl, segons apareix al rebut de l'IBI, és de 40.000 euros. El 50% de la casa el va adquirir per compravenda el dia 12 de desembre del 1998 i l'altre 50% el va adquirir a títol hereditari per la successió del seu marit mort el 12 de febrer del 2004.

D'acord amb l'ordenança fiscal municipal, els coeficients anuals d'increment són els següents:

- Fins a 5 anys: 3,7%
- Fins a 10 anys: 3,5%
- Fins a 15 anys: 3,2%
- Fins a 20 anys: 3,0%

El tipus de gravamen segons la mateixa ordenança és del 30%.

D'acord amb els fets descrits, calculeu la quota tributària corresponent a l'IIVTNU.

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. b

3. a

4. b

5. c

6. a

7. a

8. b

9. b

10. c

11. L'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO) és un impost municipal que sotmet a gravamen la realització de qualsevol construcció, instal·lació o obra per la qual sigui necessari obtenir una llicència d'obra o urbanística, o presentar una declaració responsable o una comunicació prèvia, sempre que es porti a terme dins del terme municipal.

La base imposable de l'impost està constituïda pel cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra, dins del qual no s'inclouen els honoraris professionals satisfets per la redacció del projecte d'obres, ni els abonats per la direcció tècnica, ni els tributs relacionats amb la construcció, instal·lació o obra, ni qualsevol altra despesa que no tingui la consideració de cost d'execució material. La quota tributària és el resultat d'aplicar el tipus de gravamen sobre la base imposable.

Tanmateix, els ajuntaments poden regular en les seves ordenances fiscals bonificacions, així com la deducció en la quota íntegra o bonificada de l'ICIO de la quantitat satisfeta en concepte de taxa per l'atorgament de la llicència urbanística corresponent.

Habitualment els ajuntaments fan una liquidació provisional en el moment en què es concedeix la llicència preceptiva o es presenta la declaració responsable o comunicació prèvia, excepte quan s'hagi establert en l'ordenança reguladora de l'impost l'obligació a càrrec del subjecte passiu d'autoliquidar l'impost. La quantitat que s'ingressa per aquest concepte, que es calcula a partir del pressupost de les obres o per aplicació dels mòduls que estableix la mateixa ordenança, és a compte de la liquidació definitiva de l'impost.

Un cop finalitzades les obres, i prèvia comprovació administrativa, l'ajuntament practicarà la liquidació definitiva, la qual podrà resultar a favor o en contra del subjecte passiu en funció del seu cost final i efectiu. En tot cas, el tipus de gravamen a aplicar per a determinar la quota definitiva serà el mateix aplicat per la quota provisional.

Inici d'obres 2013 – Cost pressupost

Adquisició terreny: 500.000 euros (no forma part de la base imposable)

Projecte i direcció d'obres: 35.000 euros (no forma part de la base imposable)

Materials: 150.000 euros (s'integra a la base imposable)

Mà d'obra: 200.000 euros (s'integra a la base imposable)

Base imposable ICIO provisional: 350.000 euros (cost dels materials i la mà d'obra)

Tipus de gravamen: 4%

Quota provisional: $350.000 \times 4\% = 14.000$ euros

Final d'obres 2015 – Cost definitiu

Materials: 200.000 euros

Mà d'obra: 200.000 euros

Base imposable ICIO definitiva: 400.000 euros

Tipus de gravamen: 3,5%

Quota definitiva: $400.000 \times 4\% = 16.000$ euros (es manté el tipus de gravamen de la liquidació provisional)

Quota diferencial: $16.000 - 14.000 = 2.000$ euros (a ingressar)

12. L'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU) és un tribut que grava l'increment que experimenta el valor d'aquest tipus de terrenys com a conseqüència de la seva transmissió (ja sigui per venda, donació o herència) o de la constitució d'un dret real limitatiu del seu domini (com un usdefruit). La plusvàlua municipal, com també es coneix aquest impost, es calcula aplicant a la base imposable el tipus de gravamen fixat per cada ajuntament.

Per a efectuar el càlcul de la quota tributària de l'IIVTNU, cal saber amb caràcter previ les dades següents:

Valor cadastral dels terrenys (es pot trobar al rebut de l'IBI o a l'oficina virtual del cadastre). Nombre d'anys que han transcorregut des de l'anterior adquisició de l'immoble. El coeficient d'increment i el tipus de gravamen acordats per l'ajuntament, recollits a l'ordenança fiscal reguladora de l'impost.

Assenyala el TRLRHL que la base imposable està constituïda per l'increment del valor dels terrenys posat de manifest en el moment de la meritació i experimentat al llarg d'un període màxim de 20 anys. Així doncs, s'ha de tenir en compte el valor del terreny en el moment de la meritació prenent com a referència el valor cadastral del sòl, i aplicar seguidament el percentatge anual que determini cada ajuntament.

Per tant, en el present supòsit serà el següent:

Càlcul quota 50% immoble adquirit el 1998

Valor dels terrenys: 40.000 euros

Anys transcorreguts entre 12-12-1998 a 12-12-2015 = 17 anys

Coeficient: 3%

Base imposable: $40.000 \times 17 \times 3\% = 20.400$ euros

Tipus de gravamen: 30%

Quota: $20.400 \times 30\% \times 50\%$ (una meitat de l'immoble) = 3.060 euros

Càlcul quota 50% immoble heretat el 2004

Valor dels terrenys: 40.000 euros

Anys transcorreguts entre 12-02-2004 a 12-12-2015 = 11 anys i 10 mesos

Coeficient: 3,2 %

Base imposable: $40.000 \times 11 \times 3,2\% = 14.080$ euros

Tipus de gravamen: 30%

Quota: $14.080 \times 30\% \times 50\%$ (l'altra meitat de l'immoble) = 2.112 euros

Quota a ingressar per l'IIVTNU: $3.060 + 2.112 = 5.172$ euros