
Fiscalitat indirecta

PID_00250808

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 3 hores



Índex

| | |
|---|-----------|
| 1. Impost sobre el valor afegit..... | 5 |
| 1.1. Activitat 2.1.1 | 5 |
| 1.2. Activitat 2.1.2 | 8 |
| 1.3. Activitat 2.1.3 | 10 |
| 1.4. Activitat 2.1.4 | 13 |
| 2. Impostos especials..... | 16 |
| 2.1. Activitat 2.2.1 | 16 |
| 2.2. Activitat 2.2.2 | 18 |
| 2.3. Activitat 2.2.3 | 22 |
| 3. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats..... | 24 |
| 3.1. Activitat 2.3.1 | 24 |
| 3.2. Activitat 2.3.2 | 26 |
| 3.3. Activitat 2.3.3 | 28 |

1. Impost sobre el valor afegit

1.1. Activitat 2.1.1

ENUNCIAT

En els supòsits següents indiqueu, esmentant els preceptes normatius aplicables, si es tracta d'un lliurament de béns o una prestació de serveis, si l'operació està subjecta o no a l'IVA i, en cas d'estar-hi subjecta, si gaudeix o no d'exempció:

a) Una empresa immobiliària ven, l'octubre del 2017, un pis per a habitatge al Sr. Suárez, de professió funcionari. Aquest pis el va adquirir l'esmentada immobiliària a la Sra. Martínez el 1992, qui hi havia viscut des del 1986.

b) Una empresa immobiliària i promotora encarrega, el 2 d'agost del 2017, la construcció d'un edifici per a oficines a Barcelona, per un import de 12.000.000 euros, a una empresa constructora. Aquest edifici és finalitzat al desembre del 2017. Segons el contracte, el valor dels materials és de 8.000.000 d'euros i a la mà d'obra corresponen 4.000.000 d'euros.

c) L'empresa C, SA, establerta a Burgos i dedicada a la fabricació i subministrament de cervesa, signa un contracte amb la cadena de bars i cafeteries B, SA, mitjançant el qual C, SA, durant el 2017, s'obliga a subministrar cervesa als establiments de B, SA, al preu de 3 euros el litre. Així mateix, C, SA cedirà la utilització gratuïta de 3 aixetes per establiment per a l'ompliment de gots i gerres de cervesa.

RECURSOS:

- Mòdul 2 dels Materials docents de Det Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 2 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit.
 - Reial Decret 1624/1992, de 29 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit.
- Vincles d'interès:



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

- Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
- Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
- Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ¹

⁽¹⁾ **a)** Es tracta d'un lliurament de béns (art. 8.1 LIVA) subjecte a l'IVA, ja que el transmissor és una immobiliària. En efecte, aquest precepte disposa que «es considera lliurament de béns la transmissió del poder de disposició sobre béns corporals, fins i tot si s'efectua mitjançant cessió de títols representatius d'aquests béns».

Ara bé, aquest lliurament de béns està exempt, en virtut de l'art. 20.1.22º LIVA, ja que es tracta d'un segon o ulterior lliurament. Aquest precepte legal estableix que estan exemptes d'aquest impost les operacions següents: els segons i ulteriors lliuraments d'edificacions, inclosos els terrenys on siguin situats, quan tinguin lloc un cop acabada la construcció o rehabilitació.

A efectes del que disposa aquesta llei, es considera primer lliurament el fet pel promotor que tingui per objecte una edificació la construcció o rehabilitació de la qual estigui acabada. No obstant això, no té la consideració de primer lliurament el fet pel promotor després de la utilització ininterrompuda de l'immoble per un termini igual o superior a dos anys pel seu propietari o per titulars de drets reals d'ús o gaudi o en virtut de contractes d'arrendament sense opció de compra, llevat que l'adquirent sigui qui va fer servir l'edificació durant el termini esmentat. No es computen a aquests efectes els períodes d'utilització d'edificacions pels adquirents en els casos de resolució de les operacions en virtut de les quals es van efectuar les corresponents transmissions.

Cal tenir en compte, sobre això, que si bé és cert que l'art. 4.4 LIVA estableix que no estan subjectes al concepte de transmissions patrimonials oneroses les operacions subjectes a l'IVA, i aquesta ho està, «s'exceptuen del que disposa el paràgraf anterior els lliuraments de béns immobles». Per tant, si no tributa per IVA, ha de tributar pel concepte de transmissions patrimonials oneroses.

Així mateix, cal destacar que en aquest supòsit no pot aplicar-se la possibilitat de renúncia a l'exempció de l'IVA, perquè el Sr. Suárez no és subjecte passiu que actuï en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals, segons estableix l'art. 20.2 LIVA. En efecte, aquest precepte disposa que les exempcions relatives als números 20è i 22è de l'art. 20.1 LIVA poden ser objecte de renúncia pel subjecte passiu, en la forma i amb els requisits que es determinin reglamentàriament, quan l'adquirent sigui un subjecte passiu que actuï en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals i se li atribueixi el dret a efectuar la deducció total o parcial de l'impost suportat en realitzar l'adquisició o, quan no es compleixi això anterior, en funció de la seva destinació previsible, els béns adquirits siguin utilitzats, totalment o parcialment, en la realització d'operacions que originin el dret a la deducció.

b) En primer lloc, cal assenyalar que es tracta d'una execució d'obra, en el sentit que aquest concepte té en el dret civil: es tracta d'obtenir un resultat segons l'encàrrec del client. L'edifici ha de ser d'unes característiques determinades. L'empresa constructora intenta obtenir un resultat abans de l'encàrrec.

Segons l'art. 8.2.1º LIVA, es consideren lliuraments de béns les execucions d'obres que afecten edificacions en què el cost dels materials aportats per l'empresari excedeixi el 40% de la base imposable.

Efectivament, aquest precepte disposa que «es consideren lliuraments de béns: 1r Les execucions d'obra que tinguin per objecte la construcció o rehabilitació d'una edificació, en el sentit de l'article 6 d'aquesta llei, quan l'empresari que executi l'obra aportï una part dels materials utilitzats, sempre que el seu cost excedeixi el 40% de la base imposable».

Per la seva banda, l'art. 6 LIVA estableix que, als efectes d'aquest impost, es consideren edificacions les construccions unides permanentment al sòl o a altres immobles, efectuades tant sobre la superfície com en el subsòl, que siguin susceptibles d'utilització autònoma i independent. En particular, «tenen la consideració d'edificacions les construccions que es relacionen a continuació, sempre que estiguin unides a un immoble d'una manera fixa, de manera que no puguin separar-se'n sense maldament de la matèria ni deteriorament de l'objecte: a) Els edificis, considerant-se com a tals tota construcció permanent, separada i independent, concebuda per a ser utilitzada com a habitatge o per a servir al desenvolupament d'una activitat econòmica».

En el supòsit que ens ocupa, atès que es tracta d'un edifici (en el sentit de l'art. 6 LIVA) i el cost dels materials excedeix el 40%, es pot qualificar l'operació com un lliurament de béns, als efectes de la LIVA.

En conseqüència, es tracta d'un lliurament de béns, operació subjecta a l'IVA, ja que el transmissor és una constructora, i no exempta, per no contenir-se el supòsit de fet en l'art. 7 LIVA, que assenyalava els supòsits de no subjecció, ni en l'art. 20 LIVA, que recull les exempcions en operacions interiors.

c) El subministrament de cervesa és un lliurament de béns, en aplicació de l'art. 8.1 LIVA, ja que hi ha transmissió del poder de disposició. Com ja s'ha indicat anteriorment, aquest precepte normatiu disposa que «es considera lliurament de béns la transmissió del poder de disposició sobre béns corporals, fins i tot si s'efectua mitjançant cessió de títols representatius d'aquests béns».

Per tant, es tracta d'una operació subjecta i no exempta, per no contenir-se el supòsit de fet en l'art. 7 LIVA, que assenyalava els supòsits de no subjecció, ni en l'art. 20 LIVA, que recull les exempcions en operacions interiors.

Pel que fa a la cessió de les aixetes, que és una prestació de serveis a títol gratuït, no es fa per a finalitats alienes a l'activitat empresarial, ja que en definitiva és perquè es distribueixi cervesa venuda amb aquestes aixetes i, per tant, sense encaixar en el supòsit de l'art. 12.3º LIVA (autoconsum de serveis), és una operació no subjecta, perquè no hi ha fet imposable aplicable.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ²

⁽²⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada de l'enunciat i de les qüestions que es plantegen.

3) Cerca de la normativa aplicable i d'altres recursos jurídics (jurisprudència o doctrina administrativa) en els principals vincles d'interès en matèria tributària o en bases de dades jurídiques.

4) Interpretació de la normativa aplicable.

5) Aplicació de la normativa i de la resta de recursos en matèria tributària, realitzant algun comentari personal sobre la matèria suscitada raonant-ho jurídicament.

1.2. Activitat 2.1.2

ENUNCIAT

L'empresa Chollotronics, S.A. té la seva residència a Barcelona. Al present exercici, adquireix components electrònics a una empresa de Berlín i uns ordinadors d'última generació a una empresa de Tòquio. Per finançar aquestes compres, sol·licita un préstec al seu banc. A més, realitza vendes de materials electrònics i d'oficina als seus clients, que són empreses del sector amb residència a Madrid, Milà i les Canàries. Ja que necessita liquiditat, ven a una altra empresa de Tarragona un habitatge que va adquirir fa dos anys per a ús dels seus empleats.

Determineu si les operacions dutes a terme per l'empresa Chollotronics, S.A. es troben subjectes o no a l'IVA, en quina modalitat i, en el seu cas, si estan o no exemptes, així com el lloc de realització del fet imposable i el subjecte passiu. Indiqueu els preceptes normatius aplicables.

RECURSOS:

- Mòdul 2 dels Materials docents de Det Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 2 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit.
 - Reial Decret 1624/1992, de 29 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
 - Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ³



Capacitat d'anàlisi



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Resolució de problemes



Treball autònom

(3) a) Compra de components electrònics a una empresa de Berlín:

És una adquisició intracomunitària (art. 13 LIVA), que es localitza en destinació (art. 71 LIVA). El subjecte passiu és l'adquirent (art. 85 LIVA). Per tant, la factura que expedeix l'empresa alemanya no repercuteix IVA i l'empresa espanyola se'l tindrà que autorepercutir, aplicant el tipus impositiu espanyol.

b) Compra d'ordinadors a una empresa de Tòquio:

És una operació subjecta i no exempta, en la modalitat d'importació (art. 18 LIVA). Es localitza al territori d'aplicació de l'impost (entrada d'un bé procedent d'un territori tercer no comunitari), pagant-se l'IVA a la duana espanyola per l'importador, que és el subjecte passiu (art. 86 LIVA).

c) Préstec que un banc concedeix a l'empresa Chollotronics, S.A.:

És una operació subjecta a l'IVA, d'acord amb el disposat per l'art. 11.2.12 LIVA, que la qualifica com a prestació de serveis. Ara bé, la llei estableix l'exempció de la major part de les operacions financeres a l'art. 20.1.18 LIVA. Per tant, en aquest cas el préstec concedit estarà exempt de l'IVA.

d) Vendes de material electrònic a les empreses de Madrid:

Són lliuraments de béns (art. 4 LIVA), operacions subjectes i no exemptes de l'IVA, que es localitzen al territori d'aplicació de l'impost (art. 68.1 LIVA), en les que el subjecte passiu és l'empresa venedora (art. 84.1 LIVA).

e) Vendes de material electrònic a les empreses de Milà:

Són lliuraments de béns intracomunitaris, que es localitzen en destinació i que es troben exempts de l'IVA espanyol (art. 25 LIVA).

f) Vendes de material electrònic a les empreses de les Canàries:

Són exportacions, perquè les Illes Canàries no formen part del territori d'aplicació de l'impost (art. 3 LIVA). Per tant, es tracta d'operacions exemptes de l'IVA (art. 21 LIVA).

g) Venda de l'habitatge a l'empresa de Tarragona:

És una operació subjecta i exempta (art. 20.1.22° LIVA). És possible que l'empresa Chollotronics, S.A. renunciï a l'exempció si l'empresa de Tarragona té dret a la deducció total de l'IVA suportat (art. 20.2 LIVA).

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ⁴

⁽⁴⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

1.3. Activitat 2.1.3

ENUNCIAT

Determineu la base imposable de l'IVA de les següents operacions que realitza l'empresa Z, S.A. i justifiqueu les vostres respostes, tot citant els preceptes normatius aplicables. L'empresa Z, S.A. està domiciliada a Zamora i es dedica a la venda i instal·lació de mobiliari d'oficina:

a) Ven 100 mobles, 200 taules i 500 cadires a un ajuntament per un valor de 100.000 euros. En aquesta operació, s'ha pactat un descompte de 3.000 euros i s'han facturat 10.000 euros en concepte de transport i instal·lació i 2.000 euros en concepte de prima que garanteix un servei de reparació durant dos anys. La comunitat autònoma ha atorgat una subvenció de 50 euros per moble, 20 euros per taula i 10 euros per cadira. El pagament d'aquesta compravenda es fracciona en tres parts: un 10% es paga anticipadament i s'inclouen 500 euros en concepte d'interessos; un 50% es paga al moment del lliurament del mobiliari, més 1.000 euros d'interessos; i el 40% restant un any més tard, en aquest cas els interessos ascendeixen a 800 euros.

b) Compra arxivadors a un proveïdor per un import de 20.000 euros. El proveïdor cobra 3.000 euros addicionals en concepte d'embalatges susceptibles de devolució. També procedeix a la devolució d'altres embalatges de compres anteriors al mateix proveïdor, que tenen un valor de 1.500 euros. Més endavant, l'empresa Z, S.A. decideix resoldre el contracte de compravenda dels arxivadors i el proveïdor es queda amb una part del pagament efectuat, de 2.000 euros, en compliment de les condicions del contracte de compravenda.

c) Ven elements de decoració valorats en 50.000 euros. L'empresa compradora lliura en contraprestació 20.000 euros en metàl·lic i diferents elements de decoració antics que al mercat es valoren per 40.000 euros.

RECURSOS:

- Mòdul 2 dels Materials docents de Det Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 2 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit.
 - Reial Decret 1624/1992, de 29 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit.
- Vincles d'interès:



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

- Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
- Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
- Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ⁵

⁽⁵⁾a) La base imposable d'aquesta venda que efectua l'empresa Z, S.A., d'acord amb l'art. 78 LIVA, està constituïda per la contraprestació acordada entre les parts (100.000 euros) i sobre aquesta quantitat hi ha components que s'han d'afegir i uns altres que no integren la base imposable. En concret, a la contraprestació rebuda s'ha de restar el descompte pactat (3.000 euros) i s'ha de sumar el cost del transport i la instal·lació del mobiliari (10.000 euros), els interessos del pagament anticipat del 10% (500 euros), els interessos acordats al moment del lliurament dels béns (1.000 euros) i la prima que garanteix un servei de reparació (2.000 euros).

No s'inclouen, d'acord amb el segon paràgraf de l'art. 78.2.1º LIVA, els interessos per l'ajornament del pagament en un moment posterior al lliurament dels béns (800 euros). En canvi, sí s'inclouen les subvencions vinculades al preu de la venda establertes en funció del nombre d'unitats lliurades, que en el nostre cas són: (100 mobles x 50 euros) + (200 taules x 20 euros) + (500 cadires x 10 euros) = 5.000 + 4.000 + 5.000 = 14.000 euros. Per tant, la base imposable serà: 100.000 – 3.000 + 10.000 + 500 + 1.000 + 2.000 + 14.000 = 124.500 euros.

Ara bé, com que s'ha efectuat un pagament anticipat, s'ha produït una meritació de l'IVA en aquest moment (art. 75.2 LIVA) i, per tant, l'empresa Z, S.A. haurà de realitzar un primer càlcul en aquest moment de la base imposable. Posteriorment, en el moment del lliurament dels béns, s'ha produït una segona meritació de l'IVA (art. 75.1 LIVA) i l'empresa Z, S.A. haurà de calcular una segona base imposable.

En el moment del pagament anticipat, es paga un 10% del preu acordat. A la quantitat total de 100.000 euros s'hauria de restar el descompte de 3.000 euros i sumar el cost del transport i instal·lació de 10.000 euros, la prima que garanteix un servei de reparació de 2.000 euros i la subvenció vinculada al preu de la venda de 14.000 euros. Sobre la quantitat resultant de 123.000 euros, s'ha de calcular el 10%, és a dir, 12.300 euros i, sobre aquesta quantitat, s'han de sumar els interessos pactats en el moment que s'efectua el pagament anticipat (500 euros). De manera que en el moment del pagament anticipat la base imposable serà de 12.800 euros.

Posteriorment, en el moment del lliurament al comprador del mobiliari, l'empresa Z, S.A. calcularà una segona base imposable. A la mateixa xifra de 123.000 s'ha de calcular el 90% (no només el 50%, que és la quantitat que es paga en aquest moment, sinó també el 40% restant que es paga un any després, ja que en aquest últim moment no es repercuteix cap IVA). Sobre la xifra resultant de 110.700 euros, s'han de sumar els interessos pactats en el moment del lliurament dels béns (1.000 euros), però no els interessos que s'han de pagar un any més tard quan s'efectua l'últim pagament (segon paràgraf de l'art. 75.2.1º LIVA). Per tant, la base imposable serà de 111.700 euros.

D'aquesta manera, es pot observar com la base imposable total de l'operació de 124.500 euros, en haver-hi un pagament anticipat, es desdoblega en dues bases: 12.800 euros en el moment del pagament anticipat i 111.700 euros en el moment del lliurament del mobiliari.

b) L'art. 78.2.6º LIVA estipula que formen part de la base imposable l'import dels envasos i embalatges, inclosos els susceptibles de devolució, carregat als destinataris de l'operació. A més, l'art. 80.1 LIVA permet modificar la base imposable en l'import dels envasos i embalatges susceptibles de reutilització que hagin estat objecte de devolució. Això implica que el proveïdor, a l'hora de calcular la base imposable de la venda que efectua a l'empresa Z, S.A., constituïda per la contraprestació de 20.000 euros, haurà d'incorporar el valor dels embalatges lliurats de 3.000 euros i minorar l'import dels embalatges retornats de 1.500 euros: $20.000 + 3.000 - 1.500 = 21.500$ euros.

Més endavant, quan té lloc la retenció de 2.000 euros per part del proveïdor en compliment del contracte per motiu de la resolució del mateix a iniciativa de l'empresa Z, S.A., es produeix una segona meritació de l'impost i l'art. 78.2.5º LIVA obliga al proveïdor a incloure com a base imposable la quantitat retinguda de 2.000 euros.

c) Com a regla especial de càlcul de la base imposable, l'art. 79.1 LIVA disposa les normes a tenir en compte quan la contraprestació consisteix parcialment en diners. En aquests casos, es considera base imposable el resultat d'afegir al valor de mercat de la part no dinerària de la contraprestació l'import dinerari de la mateixa, sempre que aquest resultat sigui superior al valor que s'hagués acordat en condicions normals de mercat entre parts independents.

En el nostre cas, el valor de mercat de la part no dinerària de la contraprestació és de 40.000 euros i la part de contraprestació en metàl·lic de 20.000 euros. Com que la suma d'ambdues xifres (60.000 euros) és superior al valor de mercat dels elements de decoració (50.000 euros), la base imposable serà de 60.000 euros.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ⁶

⁽⁶⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada de l'enunciat i de les qüestions que es plantegen.

3) Cerca de la normativa aplicable i d'altres recursos jurídics (jurisprudència o doctrina administrativa) en els principals vincles d'interès en matèria tributària o en bases de dades jurídiques.

4) Interpretació de la normativa aplicable.

5) Aplicació de la normativa i de la resta de recursos en matèria tributària, realitzant algun comentari personal sobre la matèria suscitada raonant-ho jurídicament.

1.4. Activitat 2.1.4

ENUNCIAT

L'empresa L'Esperança, S.L., domiciliada a Saragossa, les vendes de la qual se sotmeten al tipus general de l'IVA, fa durant el primer trimestre de l'any 2017 les operacions següents (tots els imports s'entenen sense l'IVA corresponent):

- Adquireix a una empresa d'Alcobendas matèries primeres per al desenvolupament de la seva activitat per un import de 40.000 euros de productes sotmesos al tipus reduït d'IVA. Igualment adquireix matèries primeres (sotmeses al tipus general de l'impost) d'una empresa portuguesa per un preu de 30.000 euros, i el transport és realitzat per una empresa de Madrid per compte de l'empresa espanyola, per al qual abona 2.000 euros.
- Ven productes per un import de 28.000 euros a una empresa de Barcelona, per 15.000 euros a una empresa francesa i per 20.000 euros a una empresa marroquina. No obstant això, l'empresa de Barcelona es mostra descontenta amb el producte, de manera que totes dues empreses acorden una reducció de la contraprestació per un import de 8.000 euros, que L'Esperança retorna de manera immediata.
- Pacta amb una empresa gallega la venda d'un bé valorat en 80.000 euros. Com a paga i senyal, l'empresa gallega li lliura 5.000 euros. Finalment, la venda no arriba a produir-se, però L'Esperança, tal com estava pactat, reté la paga i senyal rebuda.
- Ven un immoble, que havia estat afecte a la seva activitat (seu d'oficines) i que ara estava desocupat, a un advocat que hi obrirà el despatx professional. La venda es tanca en 300.000 euros.

Determineu la subjecció a l'IVA i, si escau, el subjecte passiu, la base imposable i la quota de cadascuna de les operacions ressenyades.

RECURSOS:

- Mòdul 2 dels Materials docents de Det Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 2 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit.
 - Reial Decret 1624/1992, de 29 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit.
- Vincles d'interès:



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

- Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
- Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
- Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ⁷

⁽⁷⁾Analitzarem cadascun dels supòsits plantejats de manera separada:

- L'adquisició de matèries primeres a una empresa domiciliada a Espanya és una operació interior, sotmesa a IVA que satisfà l'empresa transmissora i repercuteix en L'Esperança. En ser, doncs, la base imposable de 40.000 euros i el tipus reduït del 10%, suportarà un IVA repercutit de 4.000 euros.
- La compra a l'empresa portuguesa és una adquisició intracomunitària, el lliurament de la qual estarà exempta a Portugal i donarà lloc a una inversió del subjecte passiu a Espanya; així doncs, l'IVA corresponent a l'operació d'IVA serà meritat, en aquest cas 30.000 euros al tipus del 21%, 6.300 euros. En aquest cas, la mateixa empresa adquirent es converteix en subjecte passiu de l'impost (art. 85 LIVA), però també té dret a la deducció de l'IVA que suporta en aquesta operació d'autorepercussió.
- El transport, en tractar-se de dues empreses espanyoles, donarà lloc a una operació interior de prestació de serveis, a la qual resulta aplicable també el tipus del 21%, (sobre els 2.000 euros de contraprestació), per la qual cosa genera una quota de 420 euros, que ha d'ingressar l'empresa de transports i posteriorment ha de repercutir en L'Esperança.
- La venda de productes a l'empresa de Barcelona per 28.000 euros donarà lloc a la meritació d'IVA que ha de liquidar i ingressar L'Esperança, per un import de 5.880 euros (el 21% de 28.000), quota que repercuteix en l'adquirent.
- La venda a l'empresa francesa per 15.000 euros donarà lloc a un lliurament intracomunitari de béns, pel qual es produirà l'exempció a Espanya (art. 25 LIVA) i tributarà a destinació; així doncs, no sorgeix IVA espanyol en aquesta operació. Es tracta d'una exempció plena, ja que atorga el dret a la deducció de l'IVA suportat (art. 94.1.1º.c LIVA).
- S'ha d'arribar a la mateixa conclusió que en el supòsit anterior amb relació a la venda feta a l'empresa marroquina per 20.000 euros, ja que es tracta d'una exportació que estarà exempta de l'IVA (art. 21 LIVA). També es tracta d'una exempció plena que atorga el dret a la deducció de l'IVA suportat (art. 94.1.1º.c LIVA).
- L'acord de reducció del preu amb l'empresa de Barcelona implica una variació de l'import de l'operació que dona lloc a una modificació de la base imposable. En conseqüència, s'ha de considerar l'import de l'operació com a realitzada per 20.000 euros i, per tant, que reporta un IVA de 4.200 euros, que L'Esperança ha d'ingressar i posteriorment repercutir en l'adquirent (art. 80.2 LIVA: «quan per resolució ferma, judicial o administrativa, o conformement a Dret o als usos de comerç, quedin sense efecte totalment o parcialment les operacions gravades o s'alteri el preu després del moment en què l'operació s'hagi efectuat, la base imposable es modificarà en la quantia corresponent»).
- En relació amb el negoci no realitzat amb l'empresa gallega, els 5.000 euros constitueixen una bestreta, per la qual cosa es merita l'impost quan es satisfà aquest import,

i l'empresa transmissora ha d'ingressar l'IVA corresponent (en aquest cas, el 21% de 5.000, 1.050 euros) i repercutir en l'adquirent. En resoldre's l'operació, el venedor té dret a retenir per a si mateix la quantitat esmentada i tampoc no es retorna l'impost ingressat (art. 78.2.5° LIVA: formen part de la base imposable «les percepcions retinudes d'acord amb el dret per l'obligat a efectuar la prestació en els casos de resolució de les operacions subjectes a l'impost»).

- Finalment, pel que fa a la venda de l'immoble, es tracta d'un lliurament de béns exempt per l'article 20.1.22°.A LIVA, atès que és la segona o ulterior transmissió d'un bé immoble. No obstant això, atesa la condició de professional de l'adquirent (i per tant el seu dret a deducció de l'IVA suportat) podria donar-se la renúncia a l'exempció prevista per l'article 20.2 LIVA. La renúncia a l'exempció generarà que sigui subjecte passiu l'adquirent (art. 84.1.2°.e LIVA), és a dir, l'advocat, de manera que l'empresa no haurà de repercutir IVA en la venda. Si no es produís la renúncia, l'operació tributaria en ITPAJD, i el subjecte passiu seria comprador. Per tant, des del punt de vista de l'empresa aquesta operació no té conseqüències tributàries en la imposició indirecta.

En conclusió, la liquidació de l'IVA corresponent al primer trimestre de l'empresa L'Esperança, S.L. és la següent:

| Operació | Base imposable | Tipus de gravamen | IVA meritat | IVA meritat |
|---|---------------------------|-------------------|-----------------|-----------------|
| Adquisició de matèries primeres a Espanya | 40.000 € | 10% | - | 4.000 € |
| Adquisició intracomunitària de béns | 30.000 € | 21% | 6.300 € | 6.300 € |
| Transport | 2.000 € | 21% | - | 420 € |
| Lliurament de béns | 20.000 € (rectificada) | 21% | 4.200 € | - |
| Lliurament intracomunitari | 15.000 € | 0% | 0 € | - |
| Exportació | 20.000 € | 0% | 0 € | - |
| Contracte resolt | 5.000 € | 21% | 1.050 € | - |
| Transmissió de l'immoble | 300.000 € | 0% | 0 € | - |
| TOTALS | | | 11.550 € | 10.720 € |
| IVA a ingressar (11.550-10.720) = 830 € | | | | |

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ⁸

⁽⁸⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada de l'enunciat i de les qüestions que es plantegen.

3) Cerca de la normativa aplicable i d'altres recursos jurídics (jurisprudència o doctrina administrativa) en els principals vincles d'interès en matèria tributària o en bases de dades jurídiques.

4) Interpretació de la normativa aplicable.

5) Aplicació de la normativa i de la resta de recursos en matèria tributària, realitzant algun comentari personal sobre la matèria suscitada raonant-ho jurídicament.

2. Impostos especials

2.1. Activitat 2.2.1

ENUNCIAT

Determineu la liquidació dels impostos especials que s'ha de fer en cadascuna d'aquestes operacions. Des d'un dipòsit fiscal de feines de tabac es fan els següents lliuraments:

- a) S'envien a un laboratori 1.000 paquets de tabac (cadascun de 20 cigarrets) perquè efectuïn les corresponents anàlisis i controls de qualitat.
- b) A una expenedor de tabac es lliuren 1.000 caixes de 100 cartrons de 10 paquets (cadascun de 20 cigarrets). El preu de venda al públic de cada paquet és de 4 euros.

RECURSOS:

- Mòdul 2 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 2 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials.
 - Reial Decret 1165/1995, de 7 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament dels Impostos Especials.
 - Llei 13/1996, de 30 de desembre, de Mesures fiscals, administratives i de l'ordre social, per la qual s'aprova l'Impost sobre les Primes d'Assegurances.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

- Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ⁹

⁽⁹⁾a) L'enviament de tabac des d'un dipòsit fiscal a un centre d'anàlisi de qualitat està exempt, segons estableix l'art. 61.b LIE.

En efecte, aquest precepte disposa que «estan exemptes, amb les condicions que s'estableixin per reglament, a més de les operacions a què es refereix l'article 9 d'aquesta Llei, la fabricació i importació de les feines del tabac que es destinin a: b) la realització d'anàlisis científiques o relacionades amb la qualitat de les feines, des de fàbriques o dipòsits fiscals».

b) La meritació pel lliurament de 1.000 caixes de 100 cartrons de 10 paquets (cadascun de 20 cigarrets) es produeix a la sortida del dipòsit fiscal. Així ho estableix l'art. 7.1 LIE, segons el qual «l'impost es meritirà: 1. En els supòsits de fabricació, en el moment de la sortida dels productes objecte dels impostos especials de fabricació de la fàbrica o dipòsit fiscal o en el moment del seu autoconsum».

L'epígraf 2n de l'apartat 1 de l'art. 60 LIE, en el qual s'inclouen els cigarrets, té una doble tarifa: per unitat i *ad valorem*:

Segons aquest precepte, la quota específica és:

$$1.000 \times 100 \times 10 \times 20 = 20.000.000 \times (24,7 \text{ euros}/1.000) = 494.000 \text{ euros.}$$

I la quota proporcional:

$$1.000 \times 100 \times 10 = 1.000.000 \text{ paquets} \times 4 \text{ euros} = 4.000.000 \times 51\% = 2.040.000 \text{ euros.}$$

Per tant, el total de la liquidació segons tipus general és:

$$494.000 \text{ euros} + 2.040.000 \text{ euros} = 2.534.000 \text{ euros.}$$

Aquesta seria, en principi, la quota que caldria ingressar, però segons el que estableix l'epígraf 2n de l'apartat 1 de l'art. 60 LIE s'ha de fer la comparació amb el càlcul mínim que estableix l'article per a determinar quin és el valor més elevat.

El càlcul de l'import mínim és el següent:

$$\text{Import mínim: } 20.000.000 \times (131,5 \text{ euros} / 1.000) = 2.630.000 \text{ euros.}$$

Com que el preu de venda al públic per cada 1.000 cigarrets és de 200 euros i és superior a 196 euros, l'import mínim de l'impost que cal pagar no pot ser inferior al tipus únic de 131,5 euros per cada 1.000 cigarrets.

Conclusió: atès que l'import calculat segons el tipus general és inferior al mínim establert en l'epígraf 2n de l'apartat 1 de l'art. 60 LIE, aquest últim és el que s'ha de liquidar.

Per tant, la quota definitiva que cal ingressar és de 2.630.000 euros.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ¹⁰

⁽¹⁰⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada de l'enunciat i de les qüestions que es plantegen.

3) Cerca de la normativa aplicable i d'altres recursos jurídics (jurisprudència o doctrina administrativa) en els principals vincles d'interès en matèria tributària o en bases de dades jurídiques.

4) Interpretació de la normativa aplicable.

5) Aplicació de la normativa i de la resta de recursos en matèria tributària, realitzant algun comentari personal sobre la matèria suscitada raonant-ho jurídicament.

2.2. Activitat 2.2.2

ENUNCIAT

Determineu la subjecció o no dels supòsits a l'impost especial sobre determinats mitjans de transport i justifiqueu la vostra resposta:

a) Un ciutadà adquireix un vehicle destinat al transport de mercaderies amb un pes màxim de 2 tones i que destina a l'exercici de la seva activitat empresarial.

b) Un empresari adquireix, per a destinar a la seva activitat econòmica, una furgoneta (adaptable per al transport de càrrega o persones) l'altura màxima de la qual des del terra és de 170 cm.

c) Una família adquireix per al seu ús particular un quad i una moto nàutica.

d) Un ciutadà amb discapacitat –que no té la condició de persona amb mobilitat reduïda– ha patit un accident en el qual el vehicle que tenia (comprat fa dos anys) ha patit seriosos danys, encara que la seva entitat asseguradora no li ha atorgat la qualificació de sinistre total. No obstant això, per a més seguretat, decideix adquirir un vehicle nou.

e) El propietari d'una autoescola adquireix dos vehicles nous per a destinar exclusivament a aquesta activitat.

f) Un ciutadà resident a Ceuta adquireix un vehicle per al seu ús particular i, transcorreguts dos anys i mig des de la compra, es trasllada definitivament a territori peninsular, moment en què procedeix a la importació del vehicle.

RECURSOS:

- Mòdul 2 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 2 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials.
 - Reial Decret 1165/1995, de 7 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament dels Impostos Especials.



Capacitat
d'anàlisi



Comunicació
escrita



Habilitats
bàsiques
d'informàtica
tributària



Cerca
d'informació



Resolució
de
problemes



Treball
autònom

- Llei 13/1996, de 30 de desembre, de Mesures fiscals, administratives i de l'ordre social, per la qual s'aprova l'Impost sobre les Primes d'Assegurances.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
 - Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ¹¹

⁽¹¹⁾a) La regulació de la subjecció a l'IEDMT és regulada fonamentalment en els art. 65 i 66 de la Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials. Aquests preceptes regulen el fet imposable i les exempcions, devolucions i reduccions d'aquest impost.

Per a determinar la subjecció de vehicles de càrrega a l'IEDMT hem de partir de la seva classificació per la normativa de la Unió Europea. En efecte, el text legal es remet a les classificacions establertes en el text vigent al dia 30 de juny del 2007 de l'annex II de la Directiva 70/156/CEE, del Consell, de 6 de febrer del 1970, relativa a l'aproximació de les legislacions dels estats membres sobre l'homologació de vehicles de motor i dels seus remolcs. Aquestes classificacions han estat traslladades en l'actualitat a l'annex II de la Directiva 2007/46/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 5 de setembre del 2007, per la qual es crea un marc per a l'homologació dels vehicles de motor i dels remolcs, sistemes, components i unitats tècniques independents destinats a aquests vehicles (que deroga l'anterior). Això no obstant, pel que ens afecta en aquest punt, la classificació no ha patit cap variació.

Així, doncs, un vehicle destinat al transport de mercaderies amb un pes màxim de 2 tones s'integra en la categoria N1 de la classificació esmentada, ja que la Categoria N inclou els «vehicles de motor concebuts i fabricats principalment per al transport de mercaderies» i la categoria N1, en concret, els «vehicles de la categoria N la massa màxima dels quals no sigui superior a 3,5 tones».

A la vista d'aquesta classificació hem d'anar a l'art. 65.1.a.1º LIE, quan disposa que estarà subjecta a l'impost «la primera matriculació definitiva a Espanya de vehicles, nous o usats, proveïts de motor per a la seva propulsió, excepte [...] els vehicles compresos en les categories N1, N2 i N3». No obstant això, per al cas concret dels categoritzats com a N1, la llei exigeix, a efectes de la seva no subjecció, que «s'afectin significativament a l'exercici d'una activitat econòmica», entès per aquesta afectació significativa aquella en què «el subjecte passiu tingués dret a deduir-se almenys el 50% de les quotes de l'Impost sobre el Valor Afegit suportades o satisfetes en ocasió de l'adquisició o importació del vehicle». En el supòsit plantejat, sembla deduir-se que l'afectació és íntegra a l'exercici de l'activitat econòmica, de manera que no hi haurà subjecció a l'IEDMT.

b) La furgoneta contemplada en aquest supòsit encaixaria en el concepte de vehicle mixt adaptable d'acord amb la legislació específica (Reial decret legislatiu 6/2015, de 30 d'octubre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei sobre trànsit, circulació de vehicles de motor i seguretat vial). Aquesta norma, en l'apartat 19 del seu annex I, defineix aquest tipus de vehicle com «l'automòbil especialment dispost per al transport, simultani o no, de mercaderies i persones fins a un màxim de nou inclòs el conductor, i en el qual es

pot substituir eventualment la càrrega, parcialment o totalment, per persones mitjançant l'addició de seients».

En relació amb ells, l'art. 65.1.a LIE contempla la no subjecció, en el seu apartat 8, sempre que compleixin una triple característica: l'afectació a una activitat econòmica de manera significativa (que en l'enunciat sembla clar que es contempla), que no siguin vehicles tot terreny (ens manca aquesta dada, però podríem estimar que en tractar-se d'una furgoneta en principi ho compliria) i que la seva «alçada total des de la part estructural del sostre de la carrosseria fins a terra sigui superior a 1.800 mil·límetres». Aquest últim requisit no es compliria en el cas contemplat, ja que l'altura del vehicle seria 10 centímetres inferior al mínim requerit. Per tant, es produiria la subjecció a l'impost.

c) Començant pel quad, aquest tipus de vehicles s'enquadra en la qualificació de «vehicle especial», que conforme a l'apartat 25 de l'annex I del text refós de la Llei sobre trànsit, circulació de vehicles de motor i seguretat viària es defineix com a «vehicle, autopropulsat o remolcat, concebut i construït per a realitzar obres o serveis determinats i que, per les seves característiques, està exceptuat de complir alguna de les condicions tècniques reglamentàriament establertes o sobrepassa de manera permanent els límits que s'hi estableixen per a masses o dimensions, com també la maquinària agrícola i els seus remolcs». En concret, els quad són definits per l'art. 70.1. epígraf 4t, lletra d, LIE com «el vehicle de quatre o més rodes, amb sistema de direcció mitjançant manillar en què el conductor va assegut a cavall i que està dotat d'un sistema de tracció adequat a un ús fora de carretera».

Si atenem l'art. 65.1.a.7ª LIE, els vehicles especials no estarien subjectes a l'IEDMT, amb l'excepció dels vehicles de tipus quad, de manera que en aquest cas hi ha d'haver subjecció al tribut.

En relació amb la moto nàutica, l'art. 65.1.b LIE disposa que estaran subjectes a l'impost «la primera matriculació d'embarcacions i vaixells d'esbarjo o d'esports nàutics, nous o usats, que tinguin més de vuit metres d'eslora, en el registre de matrícula de vaixells, ordinari o especial o, en cas de no ser inscriptibles en el registre, la primera matriculació en el registre de la corresponent federació esportiva. Estarà subjecta en tot cas, sigui quina en sigui l'eslora, la primera matriculació de les motos nàutiques definides en l'epígraf 4t de l'article 70.1». Per tant, amb independència de qualsevol altra consideració, la matriculació de la moto nàutica, definida com «l'embarcació propulsada per un motor i projectada per a ser manejada per una o més persones assegudes, dempeus o de genolls, sobre els límits d'un buc i no dins d'ell», és plenament subjecta a l'impost.

d) En principi, els vehicles de persones amb discapacitat estan subjectes a l'impost, amb l'única excepció dels vehicles per a persones amb mobilitat reduïda (que no hi estarien subjectes segons l'art. 65.1.a.6ª LIE).

No obstant això, l'art. 66.1.d LIE contempla l'exempció en l'IEDMT dels «vehicles automòbils matriculats a nom de minusvàlids per al seu ús exclusiu», sempre que concorrin dos requisits relatius a la permanència patrimonial del vehicle. Així, d'una banda, s'exigeix que «hagin transcorregut almenys quatre anys des de la matriculació d'un altre vehicle en anàlogues condicions» i, de l'altra, «que no siguin objecte d'una transmissió posterior per actes» entre vius «durant el termini dels quatre anys següents a la data de la seva matriculació».

No obstant això, el primer requisit, relatiu al fet que hagin transcorregut més de quatre anys des de la matriculació de l'anterior, «no s'exigirà en supòsits de sinistre total dels vehicles, degudament acreditat».

A la vista de la regulació esmentada, en el cas plantejat el ciutadà amb discapacitat no té dret a l'exempció en la matriculació del vehicle nou, ja que només han transcorregut dos anys des de la matriculació de l'anterior i no n'ha obtingut la declaració de sinistre total.

e) En aquest supòsit no regeix cap dels supòsits de no subjecció previstos en l'art. 65 LIE, de manera que la matriculació dels vehicles per a l'autoescola estarà subjecta a l'impost. No obstant això, podria estar-ho en la modalitat exempta, ja que l'art. 66.1.b LIE disposa que gaudiran d'exempció «els vehicles automòbils que s'afectin efectivament i exclusivament a l'exercici de l'activitat d'ensenyament de conductors mitjançant contraprestació». Així doncs, si l'adquirent els afecta a l'activitat econòmica de manera exclusiva, com es desprèn de l'enunciat, estaria complint el requisit exigint per a gaudir de l'exempció en el tribut. Per contra, si l'afectació no fos total i exclusiva, no tindria dret a aquest benefici fiscal.

f) El supòsit contemplat no està recollit entre els supòsits de no subjecció de l'art. 65 LIE ni de manera expressa entre les exempcions de l'art. 66 LIE, de manera que la conclusió a què podria arribar-se inicialment és la de la seva submissió a l'impost. Tan és així que l'art. 70.4 LIE, en regular els tipus impositius, fa referència al cas referit, ja que assenyala

que «quan la meritació de l'impost hagi tingut lloc a Ceuta i Melilla i el mitjà de transport sigui objecte d'importació definitiva a la península i Illes Balears o a Canàries, es liquidarà l'impost als tipus impositius resultants de multiplicar» els tipus aplicables amb caràcter general per uns coeficients en funció de si la importació es fa en el primer any des de la matriculació (coeficient 1,00), en el segon (coeficient 0,67) o en el tercer i quart (coeficient 0,42), prenent com a base imposable el valor a la duana.

No obstant això, l'art. 70.6 LIE disposa que «les liquidacions i autoliquidacions que siguin procedents en virtut dels apartats 4 i 5 d'aquest article no són exigibles en els casos de trasllat de la residència del titular del mitjà de transport al territori en el qual tenen lloc, segons el cas, la importació definitiva o la introducció definitiva», si bé subjecta aquesta no exigibilitat (exempció de l'impost) al compliment de quatre requisits:

«a) Els interessats han d'haver tingut la residència habitual a Ceuta i Melilla o a les Canàries, segons el cas, almenys durant els dotze mesos consecutius anteriors al trasllat.

b) Els mitjans de transport han d'haver estat adquirits en les condicions normals de tributació existents, segons el cas, a Ceuta i Melilla o a Canàries, i no s'han d'haver beneficiat de cap exempció o devolució en ocasió de la seva sortida d'aquests territoris.

c) Els mitjans de transport han d'haver estat utilitzats per l'interessat en la seva antiga residència durant un període mínim de sis mesos abans d'haver abandonat aquesta residència.

d) Els mitjans de transport a què es refereix aquest apartat no han de ser transmesos durant el termini dels dotze mesos posteriors a la importació o introducció. L'incompliment d'aquest requisit determinarà la pràctica de la corresponent liquidació o autoliquidació amb referència al moment en què s'hagi produït l'incompliment».

De l'enunciat del supòsit podem deduir que s'han complert els tres primers, que serien els únics exigibles amb caràcter previ a la importació, i l'exempció definitiva queda subjecta al compliment del requisit relatiu a la no transmissió en els dotze mesos posteriors.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ¹²

⁽¹²⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

2.3. Activitat 2.2.3

ENUNCIAT

El Sr. Pérez, el 2017, va adquirir una embarcació nova de 12 metres d'eslora, amb la intenció d'afectar-la a l'activitat de lloguer a la Costa Brava de Girona. Així mateix, va sol·licitar la matriculació per a afectar-a l'activitat de lloguer a tercers per hores o dies. Això no obstant, té la intenció d'utilitzar-la un mes a l'any per a fer un viatge particular amb la família o amics. El preu de compra de l'embarcació va ser de 250.000 euros més IVA, i el valor segons les taules de l'ITP per al 2017 era de 125.000 euros. La comunitat autònoma de matriculació no ha previst cap tipus impositiu propi.

Determineu quina és la liquidació que cal practicar per l'impost especial sobre determinats mitjans de transport o, si escau, l'exempció que podria resultar aplicable al supòsit plantejat.

RECURSOS:

- Mòdul 2 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 2 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials.
 - Reial Decret 1165/1995, de 7 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament dels Impostos Especials.
 - Llei 13/1996, de 30 de desembre, de Mesures fiscals, administratives i de l'ordre social, per la qual s'aprova l'Impost sobre les Primes d'Assegurances.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
 - Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.



Capacitat de síntesi



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Treball autònom

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ¹³

⁽¹³⁾L'art. 66.1.f de la Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials, en la redacció que en fa la Llei 16/2013, de 29 d'octubre, per la qual s'estableixen determinades mesures en matèria mediambiental i s'adopten altres mesures tributàries i financeres, disposa que està exempta de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport la primera matriculació definitiva de les embarcacions i els vaixells d'esbarjo o esports nàutics, que es destinin efectivament i exclusivament a l'exercici de les activitats de lloguer. (La Llei 16/2013 amplia l'aplicació de l'exempció, ja que suprimeix el límit fins llavors vigent de no tenir una eslora superior a 15 metres).

Aquesta exempció queda condicionada, en aquest supòsit concret, a no poder-se dedicar, en cap cas, a l'ús personal del titular de l'embarcació, del seu cònjuge o dels seus fills.

En conseqüència, en aquest cas, no és aplicable el supòsit d'exempció previst en l'art. 66.1.f LIE, i la primera matriculació de l'embarcació queda subjecta a l'impost.

La base imposable, d'acord amb l'art. 69 LIE, està constituïda per l'import que s'hagués satisfet en la seva compra, en tractar-se d'un mitjà de transport nou, i és, per tant, el que hagués constituït la base imposable a efectes de l'IVA o, si no n'hi ha, la d'un impost equivalent o, a manca de totes dues, per l'import total de la contraprestació satisfeta per l'adquirent, determinada d'acord amb l'art. 78 LIVA.

La possibilitat d'utilitzar els preus mitjans de venda aprovats pel Govern per l'ITP únicament es preveu per als mitjans de transport usats, en què la base imposable està constituïda per aquest import. Per tant, tractant-se d'una embarcació nova, la base imposable és de 250.000 euros.

Pel que fa al tipus de gravamen, d'acord amb la redacció de l'art. 70.1 LIE, per a la determinació dels tipus impositius s'estableixen nou epígrafs. Si es tracta d'una embarcació s'aplicaria l'epígraf 5è. D'altra banda, l'apartat 2 de l'art. 70 LIE estableix que el tipus impositiu aplicable és el que hagi estat aprovat per la comunitat autònoma corresponent i, si no n'hi ha, s'aplica el tipus impositiu establert a la LIE, depenent de si es matricula a la Península, illes Balears, Canàries, Ceuta o Melilla.

En el cas que ens ocupa, atès que la comunitat autònoma de matriculació de l'embarcació no ha previst cap tipus propi, s'aplica el tipus previst en la LIE, és a dir, el 12%.

En conseqüència, la liquidació de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport és $250.000 \times 12\% = 30.000$ euros.

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ¹⁴

⁽¹⁴⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada de l'enunciat.

3) Recerca de la normativa aplicable i d'altres recursos en matèria tributària (jurisprudència o doctrina administrativa).

4) Resum dels principals aspectes de la normativa aplicable i dels esmentats recursos en matèria tributària, presentant-los en forma d'esquema o, en el seu cas, de taula.

3. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

3.1. Activitat 2.3.1

ENUNCIAT

Indiqueu breument la incidència que tenen les següents operacions a l'ITPAJD:

a) Jordi, administratiu d'una multinacional, decideix constituir una societat amb tres amics, i aporta un local del seu patrimoni privat a la nova societat a canvi d'un 25% de les accions.

b) La constructora PEPA S.A. ven una casa a la constructora PAPE S.A. i aquesta ven l'immoble a la Núria. La Núria documenta aquesta compra en escriptura notarial.

c) En Pere demana un préstec hipotecari a un banc per a l'adquisició d'un pis. Aquesta operació es documenta en escriptura notarial.

RECURSOS:

- Mòdul 2 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 2 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Reial Decret Legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats.
 - Reial Decret 828/1995, de 29 de maig, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.



Capacitat d'anàlisi



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Resolució de problemes



Treball autònom

- Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ¹⁵

⁽¹⁵⁾**a)** Jordi, administratiu d'una multinacional, decideix constituir una societat amb tres amics, i aporta un local del seu patrimoni privat a la nova societat a canvi d'un 25% de les accions.

La constitució de la societat tributa a la **modalitat d'Operacions Societàries (OS)** (art. 19 LITPAJD). L'aportació del local per part de Jordi tributaria en principi per la modalitat de Transmissions Patrimonials Oneroses (TPO) –no per IVA, ja que Jordi no és empresari o professional-, però aquesta modalitat de fet imposable de l'ITPAJD és incompatible amb la modalitat d'OS, per raó d'especialitat (art. 1.2 LITPAJD), i per tant només es meritara l'ITPAJD per aquest darrer fet imposable, en el termes indicats als arts. 19 a 26 LITPAJD. No obstant això, l'article 45.I.B.11 LITPAJD declara l'exempció de la constitució de societats. Si es documenta en una escriptura pública, no tributa per la quota variable d'AJD, perquè està subjecta a OS (art. 31.2 LITPAJD), però sí per la quota fixa d'AJD (art. 31.1 LITPAJD).

b) La constructora PEPA S.A. ven una casa a la constructora PAPE S.A. i aquesta ven l'immoble a la Núria. La Núria documenta aquesta compra en escriptura notarial.

La venda de l'immoble de PEPA S.A. a PAPE S.A. merita IVA, pel fet que és un lliurament d'un bé (en aquest cas immoble) que fa un empresari.

La venda de la casa de PAPE S.A. a la Núria tributaria igualment per IVA –PAPE S.A. també es considera un empresari-, però es tracta d'un segon lliurament exempt d'IVA, d'acord amb l'art. 20.Uno.22 LIVA. Per aquest motiu, **si no es renuncia a l'exempció, la Núria haurà de tributar per TPO** –art. 7.5 LITPAJD-. Com que tributa per TPO, l'escriptura notarial només tributarà per **quota fixa a l'AJD i no per la quota variable** (art. 31.2 LITPAJD).

c) En Pere demana un préstec hipotecari a un banc per a l'adquisició d'un pis. Aquesta operació es documenta en escriptura notarial.

El préstec hipotecari està subjecte i exempt de l'IVA (art. 20.1.18 LIVA). L'escriptura pública de constitució està subjecta a la quota variable d'AJD (art. 31.2 LITPAJD). Suposant que la comunitat autònoma no hagi aprovat cap tipus impositiu propi, s'aplicarà el 0,50% sobre la base imposable (capital garantit total, segons l'article 30.1 LITPAJD). El subjecte passiu serà en Pere (art. 29 LITPAJD). A més, s'hi aplicarà la quota fixa d'AJD (art. 31.1 LITPAJD).

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ¹⁶

⁽¹⁶⁾**1)** Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada del supòsit de fet: identificació dels fets, delimitació de les dates a efectes de determinar la meritació dels possibles impostos i determinació de les qüestions jurídiques que es plantegen.

3) Qualificació tributària dels fets.

4) Determinació de la normativa aplicable.

5) Cerca, en el seu cas, de jurisprudència i doctrina administrativa aplicables al supòsit de fet plantejat.

6) Aplicació de la normativa als fets per respondre a les qüestions jurídiques plantejades en l'enunciat.

3.2. Activitat 2.3.2

ENUNCIAT

Determineu la incidència que tenen les següents operacions en l'ITPAJD:

a) L'Antònia compra una casa a l'Aureli, el carter del poble, i aporta aquest immoble a una Societat de Responsabilitat Limitada Unipersonal que ha constituït a canvi de les corresponents participacions. Sobre la casa que ha comprat l'Antònia s'ha constituït un dret real d'hipoteca com a garantia d'un préstec que ella mateixa ha demanat a un banc, i la nova societat creada per la pròpia Antònia abans esmentada assumeix la devolució del préstec.

b) La Júlia ha comprat un pis preciós en una zona noble de Saragossa i, com que el preu és molt car, demana un préstec hipotecari al seu banc. Fruit de la seva felicitat, a la Júlia li resulta molt fàcil trobar l'amor de la seva vida, el Juli, amb qui vol compartir la seva vida. Per tal que el Juli sigui cotitular del pis, aquest subjecte adquireix el 50 per cent de la propietat de l'immoble a canvi d'assumir el 50 per cent del préstec hipotecari de la Júlia.

c) La Glòria i el Manel són titulars d'un local en règim de comunitat de béns. El Manel necessita diners i els dos subjectes decideixen dissoldre la comunitat de béns, de manera que la Glòria es queda el 100% de la propietat de l'immoble, valorat en 200.000 euros, i lliura 100.000 euros al Manel.

RECURSOS:

- Mòdul 2 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 2 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Reial Decret Legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats.
 - Reial Decret 828/1995, de 29 de maig, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.



Capacitat de síntesi



Raonament crític



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Cerca d'informació



Treball autònom

- Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
- Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ¹⁷

⁽¹⁷⁾a) La compra de la casa a l'Aureli constitueix un primer fet imposable de la modalitat de Transmissió Patrimonial Onerosa de l'impost, pel fet que el transmissor, l'Aureli, no és empresari o professional (art. 7.5 LIIIE). Pel que fa a la posterior aportació de l'immoble comprat a la Societat creada constitueix un fet imposable en la modalitat d'Operacions Societàries, que gaudeix d'exempció (art. 45.I.B.11 TRLITPAJD). Com que es tracta de dos actes diferents, no es produirà cap supòsit d'incompatibilitat entre les dues modalitats de tributació a l'ITPAJD.

En canvi, l'aportació de la casa a la societat i l'assumpció per aquesta de la devolució del préstec (el deute), suposaria una adjudicació expressa d'aquest immoble en pagament d'assumpció de deute (el préstec). En aquest cas, també ens trobaríem amb dos negocis jurídics gravats: per una banda, l'aportació de la casa a la societat per a la seva constitució, subjecta a la modalitat d'Operacions Societàries (art. 19.1 TRLITPAJD) però exempta (art. 45.I.B.11 LITPAJD), i, per altra, l'adjudicació de la casa amb assumpció del deute que implica el préstec, subjecta a la modalitat de Transmissions Patrimonials Oneroses (art. 7.2.A TRLITPAJD). En qualsevol cas i en aplicació de la regla d'incompatibilitat entre aquestes dues modalitats de l'ITPAJD, podríem concloure que una mateixa operació no pot ser gravada al mateix temps per ambdues modalitats, de manera que, seguint el principi d'especialitat de l'art. 1.2 TRLITPAJD, aquesta operació només podria ser gravada per la modalitat d'Operacions Societàries de l'impost (STSJ d'Andalusia, de 2 de juliol de 2010).

En tots els casos esmentats, si les operacions es documenten en escriptura pública, tributaran també per la modalitat d'Actes Jurídics Documentats, però només per la quota fixa, perquè per tal que s'apliqui la quota gradual és necessari que les operacions no estiguin subjectes ni a Transmissions Patrimonials Oneroses ni a Operacions Societàries (art. 31.2 LITPAJD).

Finalment, pel que fa al préstec hipotecari, en la modalitat de Transmissions Patrimonials Oneroses, només tributa per la modalitat de préstec (art. 15.1 LITPAJD), però gaudeix d'exempció (art. 45.I.B.15 LITPAJD). La documentació notarial del préstec hipotecari tributarà llavors per la quota fixa i la quota variable a la modalitat d'Actes Jurídics Documentats per la constitució del dret real de garantia, perquè la constitució de la hipoteca no està subjecta a la modalitat de Transmissions Patrimonials Oneroses (art. 31.2 LITPAJD).

b) La compra del pis tributa a la modalitat de Transmissions Patrimonials Oneroses (art. 7.5 LITPAJD) i es documentarà notarialment a la modalitat d'Actes Jurídics Documentats per la quota fixa (art. 31.2 LITPAJD). En relació amb el préstec hipotecari, en la modalitat de Transmissions Patrimonials Oneroses, només tributa per la modalitat de préstec (art. 15.1 LITPAJD), però gaudeix d'exempció (art. 45.I.B.15 LITPAJD). Tanmateix, la documentació notarial relativa al mateix tributarà per la quota fixa i la quota variable a la modalitat d'Actes Jurídics Documentats (concretament per la constitució del dret real de garantia), perquè la constitució de la hipoteca no està subjecta a la modalitat de Transmissions Patrimonials Oneroses (art. 31.2 LITPAJD).

L'adjudicació en pagament, l'adjudicació per al pagament i l'adjudicació expressa en pagament d'assumpció de deutes són actes equiparables a les transmissions patrimonials oneroses, als efectes de l'ITPAJD (art. 7.2.A TRLITPAJD). La primera operació suposa un lliurament de béns per tal de fer front a un deute amb l'adquirent, situació que no és la que es produeix en el supòsit. La segona suposa una transmissió provisional de béns per tal que el receptor pagui els deutes del transmissor, que tampoc és el cas que ens ocupa. I la tercera consisteix en la transmissió de béns i la subrogació de l'adquirent en la posició deutora del transmissor, que és la situació que es produeix entre la Júlia i el Juli. En definitiva, el Juli serà contribuïent d'ITPAJD en la modalitat de transmissions patrimonials

oneroses (art. 8.a TRLITPAJD) i haurà de tributar per una base imposable equivalent al 50 per cent del valor del pis i aplicar el tipus vigent en la Comunitat Autònoma on resideixi (art. 11.1.a TRLITPAJD).

Per últim, com que l'operació s'haurà de documentar en escriptura pública, tributarà també per la modalitat d'Actes Jurídics Documentats, però només per la quota fixa, perquè, per tal que s'apliqui la quota gradual, és necessari que l'operació no estigui subjecta a Transmissions Patrimonials Oneroses (art. 31.2 LITPAJD).

c) Com a resultat de la dissolució de la comunitat de béns, es produeix un excés d'adjudicació en la persona de la Glòria, que passa a tenir el 100% de la propietat del local quan abans només tenia el 50%. Els excessos d'adjudicació constitueixen actes equiparables a les transmissions patrimonials oneroses, als efectes de l'ITPAJD, llevat que siguin producte de l'aplicació dels arts. 821, 829, 1.056 segon paràgraf i 1.062 segon paràgraf de Codi Civil o disposicions similars de dret civil foral (art. 7.2.B TRLITPAJD). I justament en el cas que ens ocupa, l'operació no es gravarà per l'ITPAJD perquè és d'aplicació l'art. 1.062 del Codi Civil, d'acord amb l'establert a l'art. 406 del Codi Civil i tenint en compte que concorren les circumstàncies d'existència de cosa indivisible o que desmereix amb divisió i dissolució de la comunitat lliurant diners.

Per últim, si l'operació es documenta en escriptura pública, tributarà també per la modalitat d'Actes Jurídics Documentats, tant per la quota fixa com també per la quota gradual, perquè l'operació no està subjecta a Transmissions Patrimonials Oneroses (art. 31.2 LITPAJD).

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ¹⁸

⁽¹⁸⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada de l'enunciat i de les qüestions que es plantegen.

3) Cerca de la normativa aplicable i d'altres recursos jurídics (jurisprudència o doctrina administrativa) en els principals vincles d'interès en matèria tributària o en bases de dades jurídiques.

4) Interpretació de la normativa aplicable.

5) Aplicació de la normativa i de la resta de recursos en matèria tributària, realitzant algun comentari personal sobre la matèria suscitada raonant-ho jurídicament.

3.3. Activitat 2.3.3

ENUNCIAT

Determineu la incidència que tenen les següents operacions en l'ITPAJD:

a) El Rafael ven a la Sònia un pis per un preu de 200.000 euros que la compradora pagarà a terminis. Per garantir aquests pagaments futurs, els dos subjectes es plantegen dues possibilitats: que la Sònia constitueixi un dret d'hipoteca sobre un local de la seva propietat valorat en 150.000 euros a favor del Rafael o que s'inclogui, en el contracte de compravenda, una clàusula on s'estipuli que, de no liquidar els pagaments futurs, es resoldrà el contracte i el Rafael tornarà a ser propietari del pis.

b) Una societat anònima vol potenciar les seves exportacions i necessita més capital, però, en lloc d'ampliar el capital social, acorda emetre una sèrie d'obligacions a un any per valor de 1.000 euros, amb un tipus d'interès del 4,5 per cent.



Capacitat de síntesi



Comunicació escrita



Habilitats bàsiques d'informàtica tributària



Treball autònom

c) El Ferran i la Maria estan casats en règim de separació de béns, però, després d'un parell d'anys, els cònjuges atorguen capitulacions matrimonials i canvien al règim de guanys. Malauradament, la convivència es deteriora i es produeix finalment el divorci entre aquests subjectes.

RECURSOS:

- Mòdul 2 dels Materials docents de Dret Financer i Tributari II.
- Guia d'Estudis 2 de Dret Financer i Tributari II.
- Normativa:
 - Reial Decret Legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats.
 - Reial Decret 828/1995, de 29 de maig, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats.
- Vincles d'interès:
 - Agència Estatal d'Administració Tributària (www.aeat.es): Normativa, informació tributària, Contestacions a consultes tributàries i Resolucions del TEAC.
 - Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.es): Jurisprudència constitucional.
 - Consell General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es): Jurisprudència del Tribunal Suprem i dels Tribunals Superiors de Justícia.

Podeu consultar a continuació la solució i el procediment de resolució de l'activitat.

SOLUCIÓ¹⁹

⁽¹⁹⁾a) Al marge de la subjecció a la modalitat de Transmissions Patrimonials Oneroses de la compra del pis (art. 7.1.A TRLITPAJD) i a la modalitat d'Actes Jurídics Documentats per la quota fixa (art. 31.2 LITPAJD), les dues opcions plantejades per garantir els pagaments futurs tenen incidència en l'ITPAJD. En el primer cas, la constitució d'un dret d'hipoteca sobre el local de la Sònia suposa la constitució d'un dret real de garantia subjecte també a les dues modalitats de l'impost: Transmissions Patrimonials Oneroses (art. 7.1.B TRLITPAJD) i d'Actes Jurídics Documentats per la quota fixa (art. 31.2 LITPAJD). Els drets reals de garantia com la hipoteca i altres es valoren en l'import de l'obligació o capital que s'hagi garantit, en el nostre cas 200.000 euros, i tributen al tipus de gravamen de l'1 per cent (2.000 euros) a la modalitat de Transmissions Patrimonials Oneroses, segons els arts. 10.2.c i 11.1.b TRLITPAJD.

Pel que fa a la segona possibilitat, la introducció de la clàusula esmentada a l'enunciat suposa la introducció d'una condició resolutòria explícita que s'equipara a un dret real d'hipoteca (art. 7.3 TRLITPAJD), de manera que la tributació serà exactament la mateixa.

b) Ens trobem amb una operació subjecta a la modalitat d'Actes Jurídics Documentats de l'ITPAJD, en el gravamen que afecta als documents mercantils, en concret per l'emissió d'obligacions per un termini no superior a 18 mesos, representatives de capitals aliens pels quals es satisfà una contraprestació establerta per la diferència entre l'import satisfet per l'emissió i l'import compromès a reemborsar en el venciment (art. 33.1 TRLITPAJD). En aquest cas, el contribuent és la societat anònima i, si la col·locació de les obligacions es fes a través d'alguna altra entitat, aquesta seria responsable solidària en el pagament de l'impost (arts. 34.2 i 35 TRLITPAJD).

En l'operació que ens ocupa, la base imposable seria la quantitat que es compromet a reemborsar l'entitat emissora, és a dir, la societat anònima (art. 36.4 TRLITPAJD). Així, com que les obligacions es volen emetre a 1.000 euros i el tipus és del 4,5 per cent, la quantitat a reemborsar als adquirents de les obligacions és de 1.045 euros (1.000 euros més el 4,5 per cent de 1.000 euros). I el tipus de gravamen és el previst a l'art. 37.4 TRLITPAJD (tres pessetes per cada mil o fracció).

c) Existeixen aquí dues operacions: un canvi del règim econòmic matrimonial i una posterior dissolució del mateix. En primer lloc, la decisió d'atorgar capitulacions matrimonials, segons l'art. 1.326 del Codi Civil, per canviar al règim de guanys pot tenir incidència en l'ITPAJD si els béns de titularitat del Ferran i la Maria que eren privatis en el règim de separació de béns són aportats al règim de guanys. Aquesta aportació per a la constitució del règim de guanys resulta una operació subjecta a l'ITPAJD, en concepte de transmissió patrimonial onerosa (art.7.2.B TRLITPAJD), però exempta d'acord amb l'art. 45.I.B.3 TRLITPAJD.

Posteriorment, quan es produeix el divorci del matrimoni, es produeix la dissolució de la societat de guanys, de manera que el Ferran i la Maria reben llavors cadascun d'ells la quota corresponent a la seva participació. Aquestes adjudicacions també constitueixen transmissions patrimonials oneroses als efectes de l'impost (art. 7.2.B TRLITPAJD), però igualment es troben exemptes en virtut de l'art. 45.I.B.3 TRLITPAJD.

Per últim, si aquestes dues operacions es documenten en escriptura pública, tributarien també per la modalitat d'Actes Jurídics Documentats, però només per la quota fixa, perquè, per tal que s'apliqui la quota gradual, és necessari que les operacions no estiguin subjectes a Transmissions Patrimonials Oneroses, no essent suficient que gaudeixin d'exempció, com succeeix en els dos supòsits (art. 31.2 LITPAJD).

PROCEDIMENT DE RESOLUCIÓ²⁰

⁽²⁰⁾1) Lectura tant de la Guia d'Estudi com del mòdul del material docent corresponents a la matèria i consulta de la normativa aplicable.

2) Lectura detallada de l'enunciat.

3) Recerca de la normativa aplicable i d'altres recursos en matèria tributària (jurisprudència o doctrina administrativa).

4) Resum dels principals aspectes de la normativa aplicable i dels esmentats recursos en matèria tributària, presentant-los en forma d'esquema o, en el seu cas, de taula.