

Fiscalitat patrimonial

Alejandro García Heredia

PID_00195540



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Impost sobre el patrimoni	7
1.1. Fet imposable i exempcions	7
1.2. Subjectes passius i titularitat d'elements patrimonials	10
1.3. Base imposable: valoració de béns i drets	11
1.4. Base liquidable i quotes	14
2. Impost sobre successions i donacions	16
2.1. Fet imposable	16
2.2. Subjectes passius	17
2.3. Base imposable	18
2.3.1. Adquisicions <i>mortis causa</i>	18
2.3.2. Transmissions lucratives <i>inter vivos</i>	20
2.4. Base liquidable i quotes	21
3. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats	23
3.1. Regles comunes	23
3.2. Exempcions	25
3.3. Transmissions patrimonials oneroses	30
3.4. Operacions societàries	34
3.5. Actes jurídics documentats	35
4. Comprovació del valor de béns immobles	37
Activitats	41
Exercicis d'autoavaluació	41
Solucionari	43

Introducció

En aquest mòdul s'analitza la fiscalitat immobiliària per mitjà de l'impost sobre el patrimoni (IP), l'impost sobre successions i donacions (ISD) i l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITP i AJD). Aquests impostos s'han agrupat per raons didàctiques sota la denominació de fiscalitat patrimonial, ja que graven la tinença d'un patrimoni (IP), els seus increments a títol lucratiu (ISD) i el tràfic patrimonial (ITP i AJD). A més, hi ha una altra raó que permet agrupar-los en un mateix mòdul, com és el fet que els tres són impostos cedits a les comunitats autònomes. Està cedit a aquestes el rendiment produït en els seus respectius territoris, i importants competències normatives i de gestió (Llei 22/2009, de 18 de desembre).

L'estudi de cadascun d'aquests impostos es realitza sempre amb especial referència als fets, actes o negocis que tenen per objecte béns immobles. En aquest sentit, s'analitzen els elements essencials de l'IP, l'ISD i l'ITP i AJD, com el fet imposable, les exempcions, els subjectes passius o els elements de quantificació (base imposable, base liquidable i quotes). A més, s'inclou un apartat final sobre la comprovació de valors de béns immobles per a analitzar els mitjans de comprovació utilitzats per l'Administració en l'àmbit d'aquests tributs i la utilització de la taxació pericial contradictòria per part dels contribuents.

Objectius

- 1.** Entendre la fiscalitat de la propietat immobiliària en l'IP.
- 2.** Comprendre com tributen els increments patrimonials relatius a béns immobles en l'ISD.
- 3.** Delimitar les exempcions de l'ITP i AJD aplicables al tràfic immobiliari.
- 4.** Distingir la fiscalitat de les operacions immobiliàries en les diferents modalitats de l'ITP i AJD.
- 5.** Identificar els principals problemes que planteja la comprovació de valors de béns immobles i la utilització de la taxació pericial contradictòria.

1. Impost sobre el patrimoni

L'impost sobre el patrimoni (IP) és un tribut de caràcter directe i naturalesa personal que grava el patrimoni net de les persones físiques. El **patrimoni net** de la persona física és el conjunt de béns i drets de contingut econòmic de què sigui titular, amb deducció de les càrregues i els gravàmens que en disminueixin el valor, i dels deutes i les obligacions personals de què hagi de respondre¹. L'IP és un tribut cedit a les comunitats autònomes, tant pel que fa al seu rendiment com a importants competències normatives i de gestió (articles 31, 47 i 54 i següents de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries).

Competències normatives

En l'IP, les comunitats autònomes poden assumir competències normatives sobre el mínim exempt, tipus de gravamen, deduccions i bonificacions de la quota. Aquestes deduccions i bonificacions aprovades per les comunitats autònomes són compatibles amb les deduccions i bonificacions establertes en la normativa estatal (article 47 Llei 22/2009).

L'IP ha experimentat els últims anys diversos avatars que l'han portat des de la supressió del gravamen, passant pel seu restabliment temporal i arribant de nou a la seva supressió. La Llei 4/2008, de 23 de desembre, va suprimir el gravamen de l'IP però sense derogar la LIP que continuava vigent en diversos preceptes, com ara els relatius a la valoració de béns i drets. Posteriorment, el Reial decret llei 13/2011, de 16 de setembre, va restablir el gravamen per l'IP amb caràcter temporal fins a l'1 de gener de 2013, per la qual cosa a partir d'aquesta data se suprimeix de nou mitjançant l'establiment d'una bonificació general del 100% en la quota íntegra.

1.1. Fet imposable i exempcions

El **fet imposable** de l'IP és la titularitat pel subjecte passiu, en el moment de la meritació, del patrimoni net. La **meritació** és el 31 de desembre de cada any i afecta el patrimoni de què sigui titular el subjecte passiu en aquesta data (article 29 LIP).

Es presumeix que formen part del patrimoni els béns i drets que hagin pertangut al subjecte passiu en el moment anterior a la meritació, excepte prova de transmissió o pèrdua patrimonial (article 3 LIP).

Entre els **béns i drets exempts** de l'IP que poden tenir relació amb béns immobles podem esmentar els següents²:

⁽¹⁾Article 1 LIP.

Lectura recomanada

J. de Juan Casadevall (2012). "Reflexiones sobre la constitucionalidad del Real Decreto-ley de reinstauración del Impuesto sobre el Patrimonio". *Quincena Fiscal* (núm. 19).

Lectura recomanada

F. Escribano López (1995). "El Impuesto sobre el Patrimonio en España". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 236).

⁽²⁾La llista completa dels béns i drets exempts de l'IP es troba en l'article 4 LIP.

- **Patrimoni històric.** N'estan exempts els béns integrants del patrimoni històric espanyol o del patrimoni històric de les comunitats autònomes quan es tracti dels béns següents:
 - Béns inscrits en el registre general de béns d'interès cultural o en l'inventari general de béns mobles (Llei 16/1985, de 25 de juny).
 - Béns compresos en la DA 2a. de la Llei 16/1985 (són aquells a què es contreen els decrets següents: 22 d'abril de 1949, 571/1963 i 449/1973), sempre que hagin estat qualificats com a béns d'interès cultural pel Ministeri de Cultura i inscrits en el registre corresponent.
 - Béns integrants del patrimoni històric de les comunitats autònomes, qualificats i inscrits d'acord amb el que preveu la seva pròpia normativa.
 - Béns immobles situats en zones arqueològiques i llocs o conjunts històrics, dins del perímetre de delimitació, només quan reuneixin les condicions següents:

En **zones arqueològiques**, els inclosos com a objecte d'especial protecció en l'instrument de planejament urbanístic (article 20 Llei 16/1985).
En **llocs o conjunts històrics**, els que tinguin una antiguitat igual o superior a 50 anys i estiguin inclosos en el catàleg corresponent (article 86 RD 2159/1978) com a objecte de protecció integral (article 21 Llei 16/1985).

Exemple

El Sr. Fernández és propietari d'un castell valorat en un milió d'euros que està inscrit en el Registre General de Béns d'Interès Cultural. Ha de tributar el Sr. Fernández per aquest castell en l'IP?

No, ja que es tracta d'un bé del patrimoni històric exempt de l'IP pel fet d'estar inscrit en el registre esmentat.

- **Actius empresarials.** N'estan exempts els béns i drets de les persones físiques necessaris per a l'exercici de la seva activitat empresarial o professional, sempre que aquesta l'exerceixi de manera habitual, personal i directa el subjecte passiu i constitueixi la seva principal font de renda. També n'estan exempts els béns i drets comuns a tots dos membres del matrimoni, quan s'utilitzin en l'exercici de l'activitat empresarial o professional de qualsevol dels cònjuges, sempre que es compleixin els requisits anteriors.

Principal font de renda

L'activitat empresarial o professional constitueix la principal font de renda quan almenys el 50% de la seva base imposable de l'IRPF provingui de rendiments nets d'activitats econòmiques. Si el subjecte passiu du a terme diverses activitats, s'ha de sumar el rendiment net de totes i si excedeix el 50% de la seva base imposable, l'exempció inclou tots els béns i drets que hi estiguin afectes (RD 1704/1999). Per a calcular la principal font de renda, no es computen les remuneracions derivades de la participació en determinades entitats. Ens referim en concret a les entitats que indicarem en comentar el supòsit d'exempció següent.

Arrendament o compravenda de béns immobles

S'entén que l'arrendament o compravenda d'immobles es realitza com a activitat econòmica quan hi concorren les circumstàncies que s'estableixen en la normativa de l'IRPF (article 27.2 LIRPF):

- a) Que en l'exercici de l'activitat es disposi, almenys, d'un local exclusivament destinat a dur a terme la gestió de l'activitat.
- b) Que per a l'ordenació d'aquella s'utilitzi, almenys, una persona ocupada amb contracte laboral i a jornada completa.

- **Participació en determinades entitats.** Estan exempts de l'IP la plena propietat, la nua propietat i el dret d'usdefruit vitalici sobre les participacions en entitats, amb cotització o sense en mercats organitzats, sempre que hi concorrin les següents condicions³:
 - Que l'entitat no tingui per activitat principal la gestió d'un patrimoni mobiliari o immobiliari.
 - Que la participació del subjecte passiu en el capital de l'entitat sigui almenys del 5% computat de manera individual, o del 20% juntament amb determinats familiars (el seu cònjuge, ascendents, descendents o col·laterals de segon grau, ja tingui el seu origen el parentiu en la consanguinitat, en l'afinitat o en l'adopció).
 - Que el subjecte passiu exerceixi efectivament funcions de direcció en l'entitat, i per això percebi una remuneració que representi més del 50% de la totalitat dels rendiments empresarials, professionals i de treball personal.

⁽³⁾Per analitzar els detalls d'aquesta exempció es recomana la lectura de l'article 8.dos LIP.

Gestió d'un patrimoni mobiliari o immobiliari

Es considera que una entitat gestiona un patrimoni mobiliari o immobiliari i que, per tant, no realitza una activitat econòmica quan, durant més de 90 dies de l'exercici social, més de la meitat del seu actiu estigui constituït per valors o no estigui afecte a activitats econòmiques. S'apliquen les normes de l'IRPF per a determinar l'existència d'una activitat econòmica i l'afectació dels elements patrimonials. El valor dels actius o dels elements patrimonials no afectes és el que es dedueixi de la comptabilitat de l'entitat, sempre que aquest reflecteixi fidelment la veritable situació patrimonial de les societats. A l'efecte de determinar la part de l'actiu que està constituïda per valors o elements patrimonials no afectes hi ha determinats valors que no es computen (vegeu l'article 8.dos.a LIP):

- a) Els posseïts per a donar compliment a obligacions legals i reglamentàries.
- b) Els que incorporin drets de crèdit nascuts de relacions contractuals establertes com a conseqüència de l'exercici d'activitats econòmiques.
- c) Els posseïts per societats de valors com a conseqüència de l'exercici de l'activitat constitutiva del seu objecte.
- d) Els que atorguin, almenys, el 5% dels drets de vot i es posseeixin amb la finalitat de dirigir i gestionar la participació, sempre que, a aquests efectes, es disposi de la corresponent organització de mitjans materials i personals, i l'entitat participada no estigui compresa en aquesta lletra.
- e) Aquells el preu d'adquisició dels quals no superi l'import dels beneficis no distribuïts obtinguts per l'entitat, sempre que aquests beneficis provenguin de la realització d'activitats econòmiques, amb el límit de l'import dels beneficis obtinguts tant el mateix any com els últims deu anys anteriors.

- **Altres valors.** També estan exempts de l'IP els valors els rendiments dels quals estiguin exempts de l'IRNR (article 14 LIRNR), per la qual cosa algun d'aquests rendiments podria tenir l'origen en béns immobles.
- **Habitatge habitual.** Està exempt de l'IP l'habitatge habitual del contribuïent fins a un import màxim de 300.000 euros. El concepte d'habitatge habitual és el mateix que ja vam analitzar en relació amb l'IRPF (article 54 RIRPF).

1.2. Subjectes passius i titularitat d'elements patrimonials

En relació amb els **subjectes passius** de l'IP, hem de distingir si els són per obligació personal o real (article 5 LIP):

- Per obligació personal. Són subjectes passius les persones físiques que tinguin la residència en territori espanyol. L'impost s'exigeix per la totalitat del seu patrimoni net, amb independència del lloc on es trobin situats els béns o es puguin exercir els drets.
- Per obligació real. Pot ser subjecte passiu qualsevol altra persona física pels béns i drets de què sigui titular quan aquests estiguin situats, es puguin exercir o s'hagin de complir en territori espanyol.

Representants dels subjectes passius no residents a Espanya

En determinades circumstàncies els subjectes passius no residents estan obligats a nomenar una persona física o jurídica amb residència a Espanya perquè els representi davant l'Administració tributària en relació amb les seves obligacions per aquest impost. Aquesta obligació de nomenar un representant existeix quan es doni qualsevol de les circumstàncies següents: a) que els no residents actuïn per mediació d'un establiment permanent o b) quan per la quantia i les característiques del patrimoni del subjecte passiu situat en territori espanyol, així ho requereixi l'Administració tributària. També estan obligats a comunicar aquest nomenament, degudament acreditat, abans que acabi el termini de declaració de l'impost. L'incompliment d'aquesta obligació constitueix una infracció tributària greu i la sanció consisteix en una multa pecuniària fixa de 1.000 euros. La sanció imposada es gradua incrementant la quantia resultant un 100% si es produeix la comissió repetida d'infraccions tributàries.

Pel que fa a la **titularitat dels elements patrimonials**⁴, la regla general és que els béns i drets s'atribueixen als subjectes passius segons les normes sobre titularitat jurídica aplicables en cada cas i en funció de les proves aportades per aquells o de les que hagi descobert l'Administració.

Règim economicomatriimonial i relacions patrimonials entre els membres de la família

En aquest sentit, s'hi apliquen les normes sobre titularitat jurídica que contenen les disposicions que regulen el règim econòmic del matrimoni, i els preceptes de la legislació civil aplicables a les relacions patrimonials entre els membres de la família. La titularitat dels béns i drets que siguin comuns a tots dos cònjuges s'atribueixen a parts iguals a cadascun d'ells, tret que es justifiqui una altra quota de participació.

Lectura recomanada

C. Almagro Martín (2008). "Incentivos fiscales sobre la vivienda en los impuestos sobre la renta y el patrimonio". *Quincena Fiscal* (núm. 10).

Responsabilitat solidària del dipositari o gestor

El dipositari o gestor dels béns o drets dels no residents respon solidàriament de l'ingrés del deute tributari corresponent a l'IP pels béns o drets dipositats o la gestió dels quals tingui encomanada.

⁽⁴⁾ Article 7 LIP.

Quan no resulti degudament acreditada la titularitat dels béns o drets, l'Administració tributària té dret a considerar com a titular qui figuri com a tal en un registre fiscal o altres de caràcter públic.

Les càrregues, els gravàmens, els deutes i les obligacions s'atribueixen als subjectes passius segons les regles i els criteris anteriors que hem comentat.

D'altra banda, s'estableixen dues **regles especials** en cas de béns i drets adquirits amb preu ajornat o reserva de domini⁵.

⁽⁵⁾Article 8 LIP.

- **Compraventa amb preu ajornat.** El valor de l'element patrimonial que resulti de les normes de l'impost s'imputa íntegrament a l'adquirent d'aquest, que ha d'incloure entre els seus deutes la part de la contraprestació ajornada. Per la seva banda, el venedor ha d'incloure entre els drets del seu patrimoni el crèdit corresponent a la part de la contraprestació ajornada.
- **Compravenda amb pacte de reserva de domini.** Mentre la propietat no es transmeti a l'adquirent, el dret d'aquest s'ha de computar per la totalitat de les quantitats que hagi lliurat fins al moment de la meritació de l'impost. Aquestes quantitats constitueixen deutes del venedor, que és a qui s'imputa el valor de l'element patrimonial que resulti de les normes de l'impost.

Exemple

El Sr. Durán ha venut al Sr. Cintado un immoble per valor de 500.000 €. La venda s'ha fet amb preu ajornat, i el Sr. Durán ha percebut la quantitat de 200.000, que ha invertit en títols de deute públic. El moment de la meritació de l'IP està ajornat en la resta del preu de l'operació. Com s'imputen els diferents elements i deutes d'aquest cas?

D'acord amb l'article 8 LIP, el valor de l'immoble s'imputa íntegrament al Sr. Cintado (500.000 €), que ha d'incloure també entre els seus deutes la part de la contraprestació ajornada (-300.000 €). Per la seva banda, el Sr. Durán ha d'incloure entre els drets del seu patrimoni (200.000 €) el crèdit corresponent a la contraprestació ajornada (300.000 €).

1.3. Base imposable: valoració de béns i drets

La **base imposable** de l'IP és el valor del patrimoni net del subjecte passiu⁶.

⁽⁶⁾Article 9 LIP.

El **patrimoni net** es determina per la diferència entre els conceptes següents:

- El valor dels béns i drets de què sigui titular el subjecte passiu.
- Les càrregues i els gravàmens de naturalesa real, quan disminueixin el valor dels respectius béns o drets, i els deutes o les obligacions personals de què hagi de respondre el subjecte passiu.

Càrregues i gravàmens de béns exempts

No es dedueixen per a la determinació del patrimoni net les càrregues i els gravàmens que corresponguin als béns exempts.

Càrregues i gravàmens en els supòsits d'obligació real de contribuir

En els supòsits d'obligació real de contribuir, només són deduïbles les càrregues i els gravàmens que afectin els béns i drets que radiquin en territori espanyol o que es puguin exercir o s'hagin de complir en aquest, i els deutes per capitals invertits en aquests.

La valoració dels béns immobles de naturalesa urbana o rústica es determina d'acord amb les següents regles⁷:

⁽⁷⁾Article 10 LIP.

- **Regla general.** El valor dels béns immobles és el més alt dels tres següents: el valor cadastral, el comprovat per l'Administració a efectes d'altres tributs (ITP i AJD o ISD) o el preu, contraprestació o valor de l'adquisició.

Exemple

El Sr. García és propietari d'un habitatge amb un valor cadastral 300.000 € que va ser adquirit per 500.000 € i, com a resultat d'una comprovació de valors a efectes de l'ITP i AJD, l'Administració li ha assignat un valor de 700.000 €. Quin és el valor de l'habitatge a efectes de l'IP?

En aquest cas el valor de l'habitatge en l'IP és de 700.000 €, ja que és el més alt dels tres valors (cadastral, comprovat i adquisició).

- **Béns immobles en fase de construcció.** Quan els béns immobles estiguin en fase de construcció, es consideren valor patrimonial les quantitats que efectivament s'hagin invertit en aquesta construcció fins al moment de la meritació de l'impost, a més del corresponent valor patrimonial del solar. En cas de propietat horitzontal, la part proporcional en el valor del solar es determina segons el percentatge fixat en el títol.
- **Aprofitament per torn de béns immobles** (Llei 4/2012, de 6 de juliol). Si no comporten la titularitat parcial de l'immoble, es valoren pel preu d'adquisició dels certificats o altres títols representatius d'aquests. Si comporten la titularitat parcial de l'immoble, es valoren pel més alt dels tres següents: cadastral, comprovat o adquisició.

Lectura recomanada

C. M. López Espadafor (2007). "La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad". *Quincena Fiscal* (núm. 12).

Contracte d'aprofitament per torn de béns d'ús turístic

És un contracte de durada superior a un any en virtut del qual un consumidor adquireix, a títol oneros, el dret a utilitzar un o diversos allotjaments per pernoctar durant més d'un període d'ocupació. El dret d'aprofitament per torn d'immobles atribueix al seu titular la facultat de gaudir, amb caràcter exclusiu, durant un període específic de cada any, consecutiu o altern, d'un allotjament susceptible d'utilització independent perquè té sortida pròpia a la via pública o a un element comú de l'edifici en el qual estigui integrat i que estigui dotat, de manera permanent, del mobiliari adequat a aquest efecte, i del dret a la prestació dels serveis complementaris. La facultat de gaudi no comprèn les alteracions de l'allotjament ni del seu mobiliari. El dret d'aprofitament per torn es pot constituir com a dret real limitat o amb caràcter obligacional (articles 2 i 23 Llei 4/2012).

- **Arrendament d'immobles mitjançant contractes subscrits abans del 9 de maig de 1985** (DT 2a. i 3a. Llei 29/1994, de 24 de novembre, d'arrendaments urbans). En aquests casos el valor dels béns immobles es determina mitjançant la capitalització al 4% de la renda reportada, sempre que aquest resultat sigui inferior al que resulti d'aplicar-hi les regles anteriors.

Exemple

La Sra. Perdigones és propietària d'un habitatge que es troba llogat des de 1984 per una renda mensual de 200 €. El valor cadastral de l'habitatge és de 100.000 € i el seu preu d'adquisició és de 50.000 €. Quin és el valor de l'habitatge a efectes de l'IP?

Com que es tracta d'un immoble arrendat mitjançant un contracte anterior al 9 de maig de 1985 s'ha de capitalitzar al 4% la renda reportada. Aquest resultat serà el valor de l'immoble, sempre que sigui inferior al que resulti aplicant-hi la regla general en virtut de la qual es considera el més alt de tres valors: cadastral, comprovat o adquisició. Així doncs, el valor de capitalització és $(200 \times 12)/0,04 = 60.000$ €. Aquest és el valor de l'habitatge a efectes de l'IP, ja que és inferior al més alt dels valors (en aquest cas, el valor cadastral).

- **Béns immobles afectes a activitats econòmiques o empresarials** (article 11 LIP). Els béns immobles afectes a activitats empresarials o professionals es valoren en tot cas d'acord amb el que preveuen les normes anteriors, tret que formin part de l'actiu circulat i l'objecte d'aquelles activitats consisteixi exclusivament en l'exercici d'activitats empresarials de construcció o promoció immobiliària. En aquest cas, els béns immobles es valoren, igual que la resta dels béns i drets afectes a activitats empresarials o professionals, pel valor que resulti de la seva comptabilitat, per diferència entre l'actiu real i el passiu exigible, sempre que aquella s'ajusti al que disposa el Codi de comerç.

Altres normes de valoració que poden resultar aplicables en el cas d'operacions amb béns immobles són les relatives a:

- **Rendes temporals o vitalícies** (article 17.2 LIP). Les rendes temporals o vitalícies, constituïdes com a conseqüència del lliurament d'un capital en diners, béns mobles o immobles, s'han de computar pel seu valor de capitalització en la data de la meritació de l'impost, aplicant-hi les mateixes regles que per a la constitució de pensions s'estableixen en l'ITP i AJD.
- **Drets reals** (article 20 LIP). Els drets reals de gaudi i la nua propietat es valoren d'acord amb els criteris assenyalats en l'ITP i AJD, i, si escau, es pren com a referència el valor assignat al corresponent bé d'acord amb les regles que conté la LIP.
- **Concessions administratives** (article 21 LIP). Les concessions administratives per a l'explotació de serveis o béns de domini o titularitat pública, sigui quina sigui la seva durada, es valoren de conformitat amb els criteris assenyalats en l'ITP i AJD.

- Opcions contractuals (article 23 LIP). Les opcions de contractes es valoren d'acord amb el que estableix l'ITP i AJD.
- Altres béns i drets de contingut econòmic (article 24 LIP). Els altres béns i drets de contingut econòmic, atribuïbles al subjecte passiu, es valoren pel seu preu de mercat en la data de la meritació de l'impost.
- Valoració dels deutes (article 25 LIP). Els deutes es valoren pel seu nominal en la data de la meritació de l'impost i només són deduïbles si estan degudament justificats. En cap cas no poden ser objecte de deducció els deutes contrets per a l'adquisició de béns o drets exempts. Quan l'exempció sigui parcial, és deduïble, si escau, la part proporcional dels deutes.

Quantitats que no són objecte de deducció

a) Les quantitats avalades, fins que l'avalador estigui obligat a pagar el deute, perquè s'ha exercit el dret contra el deutor principal i aquest ha resultat fallit. En el cas d'obligació solidària, les quantitats avalades no es poden deduir fins que s'exerceixi el dret contra l'avalista.

b) La hipoteca que garanteixi el preu ajornat en l'adquisició d'un bé, sense perjudici que sí que ho sigui el preu ajornat o deute garantit.

1.4. Base liquidable i quotes

La **base liquidable** és el resultat de reduir la base imposable (patrimoni net) en l'import del denominat **mínim exempt**. Aquest import és el que hagi establert cada comunitat autònoma i, si no, 700.000 euros (article 28 LIP).

La base liquidable es grava d'acord amb una escala segons els tipus de gravamen que hagi aprovat la comunitat autònoma i, si no, d'acord amb l'escala que estableix l'article 30.2 LIP. Aquesta escala també s'aplica en els casos d'obligació real de contribuir i en els de subjectes passius no residents que tributin per obligació personal de contribuir.

Límit de la quota íntegra (article 31 LIP). La quota íntegra de l'IP, juntament amb les quotes de l'IRPF, no pot excedir el 60% de la suma de les bases imposables d'aquest últim. Aquesta regla s'aplica als subjectes passius sotmesos a l'impost per obligació personal.

Regles sobre el límit de la quota íntegra

a) No es té en compte la part de la base imposable de l'estalvi derivada de guanys i pèrdues patrimonials que correspongui al saldo positiu de les obtingudes per les transmissions d'elements patrimonials adquirits o de millores realitzades en aquests amb més d'un any d'antelació a la data de transmissió, ni la part de les quotes íntegres de l'IRPF corresponents a aquesta part de la base imposable de l'estalvi.

b) No es té en compte la part de l'IP que correspongui a elements patrimonials que, per la seva naturalesa o destinació, no siguin susceptibles de produir rendiments gravats per l'IRPF.

c) En cas que la suma de totes dues quotes superi el límit anterior, s'ha de reduir la quota de l'IP fins a aconseguir el límit indicat, sense que la reducció pugui excedir el 80%.

Tributació conjunta en l'IRPF

Quan s'hagi optat per la tributació conjunta en l'IRPF, el límit de les quotes íntegres conjuntes d'aquest impost i de l'IP es calcula acumulant les quotes íntegres reportades per aquells en aquest últim tribut. Si escau, la reducció que sigui procedent practicar s'ha de prorratejar entre els subjectes passius en proporció a les seves respectives quotes íntegres en l'IP, sense perjudici de la regla anteriorment analitzada.

La **quota íntegra** de l'IP es pot minorar en l'import de la deducció per impostos satisfets a l'estranger (article 32 LIP), de la bonificació del 75% en cas de béns o drets a Ceuta o Melilla (article 33 LIP) o, finalment, en la bonificació general del 100% a partir de l'1 de gener de 2013, la qual cosa equival a la supressió del gravamen per l'IP.

Estan **obligats a presentar declaració** per l'IP les persones següents (article 37 LIP):

- Subjectes passius la quota tributària dels quals resulti a ingressar.
- Subjectes passius que tinguin béns o drets amb un valor superior a 2.000.000 euros, encara que de la seva declaració de l'IP no resulti una quota a ingressar.

Responsabilitat patrimonial

Els deutes tributaris per l'IP tenen la mateixa consideració d'aquells altres a què es refereix l'article 1.365 del Codi civil i, en conseqüència, els béns de guanys responen directament enfront de la Hisenda pública per aquests deutes (article 34 LIP).

2. Impost sobre successions i donacions

L'impost sobre successions i donacions (ISD) és un tribut de naturalesa directa i subjectiva que grava els increments patrimonials obtinguts a títol lucratiu per persones físiques⁸. L'ISD està cedit a les comunitats autònomes tant en el seu rendiment com en importants competències de normatives i de gestió (articles 32, 48 i 54 i següents Llei 22/2009, de 18 de desembre).

Competències normatives

En l'ISD, les comunitats autònomes poden assumir competències sobre reduccions de la base imposable, tarifa de l'impost, quanties i coeficients del patrimoni preexistent i deduccions i bonificacions de la quota. Les comunitats autònomes també poden regular els aspectes de gestió i liquidació. No obstant això, l'Estat té la competència per a establir el règim d'autoliquidació de l'impost amb caràcter obligatori en les diferents comunitats autònomes, implantant aquest a mesura que cada Administració autonòmica vagi establint un servei d'assistència al contribuent per a emplenar l'autoliquidació de l'impost (article 48 Llei 22/2009).

2.1. Fet imposable

L'ISD grava els **increments patrimonials obtinguts a títol lucratiu** per persones físiques, ja siguin aquests increments conseqüència d'actes *inter vivos* (donacions) o *mortis causa* (successions).

D'aquesta manera, el fet imposable de l'ISD està constituït pels següents actes⁹:

- Adquisició de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altre títol successori.
- Adquisició de béns i drets per donació o qualsevol altre negoci jurídic a títol gratuït *inter vivos*.
- Percepció de quantitats pels beneficiaris de contractes d'assegurances sobre la vida, quan el contractant sigui una persona diferent del beneficiari (se n'exclouen els supòsits gravats per l'IRPF).

Donacions especials

També tributen en l'ISD les donacions amb causa onerosa i les remuneratòries (article 619 CC). En cas que hi hagi prestacions recíproques o s'imposés algun gravamen al donatari, només tributaria en l'ISD la part lucrativa de l'operació, mentre que la part onerosa hauria de tributar en TPO (article 29 LISD).

No estan subjectes a l'ISD els increments de patrimoni obtinguts per persones jurídiques, ja que aquests increments tributen en l'IS. També hem de recordar que no està subjecta a l'IRPF la renda subjecta a l'ISD. D'altra banda, s'ha de

⁽⁸⁾Article 1 LISD.

Lectura recomanada

G. Orón Moratal (2007). "Cuestiones problemáticas en la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Tribuna Fiscal* (núm. 205).

⁽⁹⁾Article 3 LISD.

tenir en compte que si la transmissió *inter vivos* no és gratuïta sinó onerosa, tributa en la modalitat de TPO de l'ITP i AJD o en l'IVA en cas que sigui realitzada per empresaris o professionals.

Exemple

El Sr. Fernández és propietari de dos apartaments que va guanyar en un concurs de televisió, un d'ells l'ha posat a nom del seu fill i l'altre l'ha venut a un tercer. Quins fets imposables es realitzen en aquest cas?

Quan el Sr. Fernández guanya el premi del concurs som davant un guany patrimonial que no deriva de la transmissió d'elements patrimonials i que tributa a la base imposable general de l'IRPF. D'altra banda, quan el Sr. Fernández posa un dels apartaments a nom del seu fill, es produeix una transmissió lucrativa (gratuïta) *inter vivos* que tributa en l'ISD, que ha de pagar el donatari (el fill), mentre que la venda de l'altre immoble és una transmissió onerosa que tributa en l'ITP i AJD i que ha de pagar l'adquirent.

La LISD presumeix que s'ha produït una transmissió lucrativa (i per tant que s'ha realitzat el fet imposable) en els supòsits següents:

- Quan dels registres fiscals o de les dades que hi ha en l'Administració resulti la disminució del patrimoni d'una persona i simultàniament o amb posterioritat, però sempre dins el termini de prescripció, l'increment patrimonial corresponent en el cònjuge, descendents, hereus o legataris.
- En les adquisicions a títol oneroses realitzades pels ascendents com a representants dels descendents menors d'edat, es presumeix l'existència d'una transmissió lucrativa a favor d'aquests pel valor dels béns o drets transmesos, tret que es provi l'existència prèvia de béns o mitjans suficients del menor per a realitzar-la i la seva aplicació a aquest efecte.

Per a determinar el moment de la **meritació** hem de distingir dos supòsits (article 24 LISD):

- Adquisicions per causa de mort i assegurances de vida. L'impost es reporta el dia de la defunció del causant o de l'assegurat o quan adquireixi fermesa la declaració de defunció de l'absent (article 196 CC).
- Transmissions lucratives *inter vivos*. L'impost es reporta el dia en què es causi o se subscriu l'acte o contracte.
- Béns l'efectivitat dels quals estigui suspesa per l'existència de condició, terme, fideïcomís o qualsevol altra limitació. L'impost es reporta el dia en què aquestes limitacions desapareguin.

Presumpcions de fets imposables (article 4 LISD)

Són presumpcions que el contribuïent pot destruir aportant prova en contra (*juris tantum*).

Adquisicions en vida del causant

En les adquisicions produïdes en vida del causant com a conseqüència de contractes i pactes successoris, l'impost es reporta el dia en què es causi o subscriu aquest acord.

2.2. Subjectes passius

Són **subjectes passius** a títol de contribuïent les persones físiques següents (article 5 LISD):

- En les adquisicions *mortis causa*, els causahavents.
- En les donacions i altres transmissions lucratives *inter vivos* equiparables, el donatari o l'afavorit per aquestes.
- En les assegurances sobre la vida, els beneficiaris.

Responsables subsidiaris

L'article 8 LISD regula diversos supòsits de responsabilitat subsidiària: transmissions *mortis causa* de dipòsits, lliurament de quantitats o transmissions de títols valor.

Obligació personal i real

Als contribuents que tinguin la residència a Espanya se'ls exigeix l'impost per obligació personal, amb independència d'on es trobin situats els béns o drets que integrin l'increment de patrimoni gravat (article 6 LISD). Per la seva banda, als contribuents no residents, se'ls exigeix l'impost per obligació real, per l'adquisició de béns i drets, sigui quina sigui la seva naturalesa, que se situïn, exerceixin o s'hagin de complir en territori espanyol, i per la percepció de quantitats derivades de contractes d'assegurances sobre la vida quan el contracte hagi estat realitzat amb entitats asseguradores espanyoles o s'hagi subscrit a Espanya amb entitats estrangeres que operin al nostre país (article 7 LISD).

2.3. Base imposable

Per a determinar la **base imposable** de l'ISD hem de distingir els supòsits següents, en funció del fet imposable que es realitzi (article 9 LISD):

- Transmissions *mortis causa*. La base imposable és el valor net de l'adquisició individual de cada causahavent, i s'entén com a tal el valor real dels béns i drets minorat per les càrregues i els deutes que siguin deduïbles.
- Transmissions lucratives *inter vivos*. La base imposable és el valor net dels béns i drets adquirits, i s'entén com a tal el valor real dels béns i drets minorat per les càrregues i els deutes que siguin deduïbles.
- Assegurances sobre la vida. La base imposable són les quantitats percebudes pel beneficiari.

La determinació de la base imposable es completa amb diverses normes especials per a adquisicions *mortis causa* (articles 11-15 LISD) i transmissions *inter vivos* (article 16). Els aspectes fonamentals d'aquestes normes són els que indiquem a continuació.

2.3.1. Adquisicions *mortis causa*

- **Addició de béns** (article 11 LISD). En les adquisicions *mortis causa*, a l'efecte de determinar la participació individual de cada causahavent, es presumeix que determinats béns formen part del cabal hereditari (excepte prova en contra).

Addició de béns al cabal hereditari

a) Béns de totes classes que hagin pertangut al causant de la successió fins a un any abans de la seva defunció, excepte prova fefaent que aquests béns van ser transmesos per aquell i que es troben en poder d'una persona diferent d'un hereu, legatari, parent dins el tercer grau o cònjuge de qualsevol d'ells o del causant. Aquesta presumpció queda desvirtuada

Lectura recomanada

J. Calvo Vérguez (2010). "La determinación de las cargas, deudas y gastos deducibles en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: principales cuestiones". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. 8).

mitjançant la justificació suficient que en el cabal figuren inclosos el metàl·lic o altres béns subrogats en el lloc dels desapareguts amb valor equivalent.

b) Béns i drets que durant els tres anys anteriors a la defunció hagin estat adquirits a títol oneros en usdefruit pel causant i en nua propietat per un hereu, legatari, parent dins el tercer grau o cònjuge de qualsevol d'ells o del causant.

c) Béns i drets que hagin estat transmesos pel causant durant els quatre anys anteriors a la seva defunció reservant-se l'usdefruit d'aquests o d'uns altres de l'adquirent o qualsevol altre dret vitalici, excepte quan es tracti d'assegurances de renda vitalícia contractades amb entitats dedicades legalment a aquest gènere d'operacions.

d) Valors i efectes dipositats i els resguards dels quals s'hagin endossat, si abans de la defunció de l'endossant no s'han retirat aquells o prendre nota de l'endós en els llibres del dipositari, i els valors nominatius que hagin estat igualment objecte d'endós, si la transferència no s'ha fet constar en els llibres de l'entitat emissora abans també de la defunció del causant.

- **Càrregues deduïbles** (article 12 LISD). Del valor real dels béns únicament es dedueixen les càrregues o els gravàmens de naturalesa perpètua, temporal o redimibles que apareguin directament establerts sobre aquests i disminueixin realment el seu capital o valor.

Exemple

Són deduïbles els censos i les pensions. En canvi, no tenen aquest caràcter les càrregues que constitueixin una obligació personal de l'adquirent ni les que, com les hipoteques i les penyores, no comportin una disminució del valor del que s'ha transmès, sense perjudici, si escau, que els deutes que garanteixin puguin ser deduïts si hi concorren els requisits que estableix l'apartat següent.

- **Deutes deduïbles** (article 13 LISD). En les transmissions per causa de mort, a l'efecte de determinar el valor net patrimonial, es poden deduir amb caràcter general els deutes que hagi deixat contrets el causant de la successió, excepte els que ho siguin a favor de les persones següents: hereus i legataris de part alíquota, i cònjuges, ascendents, descendents o germans d'aquells encara que renunciïn a l'herència.

Exemple

Són deduïbles les quantitats que el causant degui per raó de tributs (estatals, autonòmics o locals) o per deutes de la Seguretat Social i que satisfacin els hereus, marmessors o administradors del cabal hereditari, encara que corresponguin a liquidacions girades després de la defunció.

- **Despeses deduïbles** (article 14 LISD). En les adquisicions per causa de mort són deduïbles per a la determinació de la base imposable determinades despeses.

Exemple

Són deduïbles les despeses de litigis relatius a la testamentaria o abintestat, excepte els d'administració del cabal relicte. També són deduïbles les despeses d'última malaltia, enterrament i funeral.

- **Aixovar domèstic** (article 15 LISD). L'aixovar domèstic forma part de la massa hereditària i es valora en el 3% de l'import del cabal relicte del cau-

sant (tret que els interessats li assignin un valor superior o provin la seva inexistència o un valor inferior).

- **Adjudicació de les participacions hereditàries** (article 27 LISD). Per a determinar la base imposable de cada hereu és necessari determinar-ne la fillola o participació en l'herència.

Principi d'igualtat de les participacions

Siguin quines siguin les particions i adjudicacions que facin els interessats, es consideren a efectes de l'impost com si s'haguessin fet amb estricta igualtat i de conformitat amb les normes reguladores de la successió, estiguin o no els béns subjectes al pagament de l'impost per la condició del territori o per qualsevol altra causa.

Augments en la comprovació de valors

Els augments que deriven d'una comprovació de valors s'han de prorratejar entre els diferents adquirents o hereus. Si els béns en la comprovació dels quals resulti un augment de valors o als quals s'hagi d'aplicar la no-subjecció el testador els atribueix específicament a una persona determinada o s'adjudiquen en concepte diferent del d'herència, els augments o les disminucions afecten només qui adquireixi aquests béns.

Excessos d'adjudicació

Els excessos d'adjudicacions es produeixen quan hi ha diferència en les adjudicacions efectuades als hereus o legataris en relació amb el títol hereditari. Generalment els excessos d'adjudicació tributen en l'ITP i AJD. També hi pot haver un excés d'adjudicació com a conseqüència d'un procediment de comprovació de valors. En aquests casos també tributen en l'ITP i AJD quan el valor comprovat de l'adjudicat a un dels hereus o legataris excedeix del 50% del valor que li correspondria en virtut del seu títol, excepte en el supòsit que els valors declarats siguin iguals o superiors als que resultarien si s'hi apliquessin les regles de l'IP.

2.3.2. Transmissions lucratives *inter vivos*

- **Càrregues deduïbles** (article 16 LISD). Del valor real dels béns i drets adquirits es dedueixen les càrregues que reuneixin els requisits que hem analitzat per a les transmissions *mortis causa*.
- **Deutes deduïbles** (article 17 LISD). Del valor dels béns només són deduïbles els deutes que estiguin garantits amb drets reals que recaiguin sobre els mateixos béns transmesos, en cas que l'adquirent hagi assumit fefaentment l'obligació de pagar el deute garantit.

2.4. Base liquidable i quotes

La **base liquidable** de l'ISD és el resultat de minorar la base imposable en les reduccions estatals i autonòmiques, per aquest ordre¹⁰. La LISD estableix unes reduccions en l'àmbit estatal que es poden completar amb les reduccions que aprovi cada comunitat autònoma.

- **Transmissions *mortis causa*.** Aquestes reduccions es divideixen en diversos grups en funció del grau de parentiu i s'estableixen també reduccions addicionals per a les persones amb discapacitat. També es preveuen reduccions específiques relacionades amb la naturalesa dels béns o drets, com ara els supòsits de beneficiaris d'assegurances de vida, empresa individual, habitatge habitual o béns del patrimoni històric. Finalment es preveu una reducció quan durant un període màxim de deu anys els béns siguin objecte de dues o més transmissions.

Quant a la reducció estatal per **adquisició *mortis causa* de l'habitatge habitual de la persona morta**, podem assenyalar les qüestions següents respecte de la seva quantia i els seus requisits. Quant a l'import, la reducció és del 95%, amb el límit de 122.606,47 € per a cada subjecte passiu. Perquè hi sigui aplicable s'han de complir els requisits següents:

- **Permanència.** L'habitatge s'ha de mantenir durant els deu anys següents a la defunció del causant, tret que l'adquirent mori dins d'aquest termini. En cas d'incompliment d'aquest requisit, s'ha de pagar la part de l'impost que s'hagi deixat d'ingressar com a conseqüència de la reducció practicada i els interessos de demora.
- **Grau de parentiu.** Els causahavents han de ser cònjuge, ascendents o descendents del causant, o bé parent col·lateral de més de 65 anys que hagi conviscut amb el causant durant els dos anys anteriors a la defunció.

Doctrina administrativa

La reducció del 95% s'ha de calcular sobre el valor de l'element patrimonial –sigui empresa, negoci professional, participacions en entitats o habitatge habitual– que es trobi inclòs en el cabal relict del causant. La possibilitat que els hereus en una successió puguin aplicar les reduccions a la base imposable depèn de la concreta adjudicació de béns a cada part en la liquidació de la societat legal de guanys. Vegeu la Resolució DGT de 19 de gener de 2004 (núm. 0039-04).

Comunitats autònomes

La legislació pròpia de les comunitats autònomes sol millorar els percentatges i límits de la reducció. És necessari consultar la normativa autonòmica aplicable a cada cas.

- **Adquisicions lucratives *inter vivos*.** En l'àmbit estatal es preveuen reduccions per transmissió d'empresa individual, per béns del patrimoni histò-

⁽¹⁰⁾Article 20 LISD.

Lectura recomanada

S. Cano Arteseros (2011). "Aspectos conflictivos en la reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones por la transmisión mortis causa de la empresa familiar o de participaciones en entidades. Especial referencia a la actividad de arrendamiento de inmuebles". *Quincena Fiscal* (núm. 13).

ric o per donacions d'explotacions familiars agràries de la Llei 19/1995, de 4 de juliol.

La **quota íntegra** de l'ISD s'obté aplicant a la base liquidable l'escala de gravamen que hagi aprovat la comunitat autònoma i, si no, l'escala aprovada per l'Estat (article 22 LISD). Sobre la quota íntegra s'aplica un **coeficient multiplicador** per a obtenir la **quota tributària**. Aquest coeficient s'estableix en funció de la quantia dels trams de patrimoni preexistent i l'estableixen les comunitats autònomes, i si no, s'hi apliquen el coeficient i els trams aprovats per l'Estat (article 22 LISD). Finalment, s'estableix una deducció per doble imposició internacional (article 23 LISD) i bonificacions per a Ceuta i Melilla (article 23 bis LISD).

Normes especials

Hi ha normes especials per a calcular la quota tributària en els supòsits d'acumulació de donacions (article 30 LISD). També hi ha normes especials sobre la tributació de l'usdefruit i altres institucions successòries (article 26 LISD), i sobre la repudiació i renúncia a l'herència (article 28 LISD).

Els subjectes passius poden optar per presentar **declaració** o **autoliquidació** per aquest impost, excepte en les comunitats autònomes en què el règim d'autoliquidació tingui caràcter obligatori (Andalusia, Aragó, Astúries, Balears, Canàries, Castella i Lleó, Catalunya, Galícia i Múrcia). En les adquisicions *mortis causa*, els terminis són de sis mesos des de la defunció del causant i, en les transmissions *inter vivos*, de 30 dies hàbils a comptar de l'endemà d'aquell en què es causi l'acte o contracte (articles 67 i 68 LISD). És prevista la possibilitat de pagar el deute d'aquest impost mitjançant el lliurament de béns integrants del patrimoni històric espanyol (articles 36.3 LISD i 60.2 LGT).

3. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

L'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITP i AJD) és un tribut de naturalesa indirecta que comprèn tres fets imposables: transmissions patrimonials oneroses (TPO), operacions societàries (US) i actes jurídics documentats (AJD). L'ITP i AJD és un tribut cedit a les comunitats autònomes, tant en el seu rendiment com en importants competències normatives i de gestió (articles 33, 49 i 54 i següents Llei 22/2009, de 18 de desembre).

Competències normatives

En l'ITP i AJD, les comunitats autònomes poden assumir competències normatives sobre: tipus de gravamen en la modalitat de TPO (concessions administratives, transmissions de béns, constitució i cessió drets reals i arrendaments) i en la modalitat d'OS (tipus de gravamen dels documents notarial, deduccions i bonificacions en quota i aspectes de gestió i liquidació (article 49 Llei 22/2009).

En els apartats següents analitzarem les regles i exempcions comunes de l'ITP i AJD, en particular, les exempcions aplicables al tràfic immobiliari. A més, estudiarem cadascuna de les modalitats de l'impost en relació amb les operacions immobiliàries, amb especial atenció a la modalitat de TPO i als documents notarial d'AJD, perquè són les que més incidència tenen en aquesta classe d'operacions.

3.1. Regles comunes

L'ITP i AJD comprèn les modalitats següents:

- **Transmissions patrimonials oneroses (TPO).** Grava el tràfic patrimonial civil, és a dir, l'efectuat per particulars, mentre que l'IVA grava el tràfic patrimonial empresarial.
- **Operacions societàries (OS).** Grava determinades operacions relatives a entitats, com ara la disminució del seu capital social o la seva dissolució.
- **Actes jurídics documentats (AJD).** Ens centrarem en la modalitat de documents notarial, ja que les altres no tenen incidència directa en la fiscalitat immobiliària.

A efectes de l'ITP i ADJ es consideren **béns immobles**, les instal·lacions de qualsevol classe establertes amb caràcter permanent, encara que per la forma de la seva construcció siguin transportables, i tot i que el terreny sobre el qual estiguin situades no pertanyi al seu propietari¹¹.

Lectura recomanada

R. Falcón y Tella (2005). *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: Iustel.

Incompatibilitats

Les modalitats de TPO i OS són incompatibles entre si.

⁽¹¹⁾Article 3 LITPAJD.

L'àmbit d'aplicació espacial de l'impost és el següent en cadascuna de les operacions gravades¹²:

⁽¹²⁾Article 6 LITPAJD.

- **TPO.** L'impost s'exigeix pels béns o drets que estiguin situats, es puguin exercir o s'hagin de complir en territori espanyol o en territori estranger, quan, en aquest últim supòsit, l'obligat al pagament tingui la residència a Espanya.

Béns i drets de naturalesa immobiliària situats a l'estranger

No s'exigeix l'impost pels béns i drets de naturalesa immobiliària situats en territori estranger, ni pels béns i drets que, un cop efectuada la seva transmissió en territori estranger, hagin de tenir efectes fora del territori espanyol.

- **OS.** L'impost s'exigeix per les operacions societàries realitzades per entitats que tinguin a Espanya la seu de direcció efectiva, el domicili social o que realitzin a Espanya operacions del seu tràfic encara que tinguin la seu de direcció efectiva i el domicili social en un tercer estat no membre de la UE o, tot i estar en un estat membre, aquest estat no gravi l'operació societària amb un impost similar.
- **AJD.** L'impost s'exigeix pels AJD que es formalitzin en territori nacional i pels que, tot i que s'hagin formalitzat a l'estranger, tinguin qualsevol efecte, jurídic o econòmic, a Espanya.

Nota

Aquestes normes s'entenen sense perjudici dels règims forals i dels tractats o convenis internacionals que hagin passat a formar part del nostre ordenament.

Exemple

Els Srs. Wolf, residents a Alemanya i propietaris al 50% d'un immoble situat a Espanya, s'estan plantejant aportar aquest immoble a una societat alemanya, per la via de l'augment de capital. És subjecta a l'ITP i AJD l'aportació d'un bé immoble situat en territori espanyol al capital d'una societat alemanya?

En aquest cas ens hem de plantejar si l'augment de capital de la societat alemanya pot tributar en l'ITP i AJD en les modalitats d'OS i AJD. Quant a OS, perquè es pugui exigir l'impost és necessari que la societat tingui a Espanya la seu de direcció efectiva o el domicili social o que realitzi a Espanya operacions del seu tràfic (article 6.1.B LITPAJD). Com que no hi concorre cap d'aquests supòsits, considerem que la societat no pot ser gravada amb l'impost espanyol en la modalitat d'OS (vegeu també l'article 10 de la Directiva 2008/07/CE). Quant a la modalitat d'AJD, l'impost s'exigeix pels actes que es formalitzin en territori espanyol i pel que, encara que s'hagin formalitzat a l'estranger, produeixin efectes a Espanya (article 6.1.C LITPAJD). Per tant, com que es tracta d'una operació que recau sobre un bé immoble situat a Espanya, inscripció en un registre públic espanyol i no subjecte a la modalitat d'OS, hi és aplicable la modalitat d'AJD. Aquesta modalitat és aplicable quant a la quota variable del document notarial, en complir-se tots els requisits que estableix l'article 31.2 LITPAJD, que més endavant analitzarem en l'epígraf d'OS (vegeu, en aquest sentit, la consulta de la DGT V1756-12).

Dins de les regles comunes d'aquest impost, hem d'indicar una sèrie de **principis** continguts en la LITPAJD que s'han de tenir en compte en la seva aplicació, com ara el règim d'incompatibilitats entre les diferents modalitats de l'impost (articles 1.2), la qualificació dels actes i contractes d'acord amb la seva veritable naturalesa jurídica (article 2), la liquidació de l'impost en cas que hi intervingui alguna condició suspensiva o resolutòria (article 2.2), la regla en cas de pluralitat de convencions (article 4) o l'afecció dels béns i drets al pagament del deute tributari (article 5).

Nota

Les oficines liquidadores i els registradors de la propietat han de fer les anotacions corresponents quan la llei concedeixi un benefici fiscal l'efectivitat definitiva del qual depengui del compliment ulterior per part del contribuent dels requisits establerts per a això (article 5.2 LITPAJD).

Afecció dels béns al pagament del deute

Els béns i drets transmesos estan afectes, sigui quin sigui el seu posseïdor, a la responsabilitat del pagament dels impostos que gravin aquestes transmissions, tret que aquell resulti ser un tercer protegit per la fe pública registral o es justifiqui l'adquisició dels béns amb bona fe i títol just en un establiment mercantil o industrial en el cas de béns mobles no inscripibles. Els notaris han de fer constar l'afecció per mitjà de l'oportú advertiment en els documents que autoritzin. Quan en el Registre consti expressament l'afecció, el tercer no es considera protegit per la fe pública registral.

3.2. Exempcions

A continuació comentarem les denominades exempcions comunes que poden resultar aplicables a les diferents modalitats de l'impost¹³. Aquestes exempcions són de dues classes, subjectives i objectives. Les primeres són aplicables a les tres modalitats de gravamen, mentre que les segones depenen del tipus d'operació que es realitzi. En cap cas no s'apliquen aquests beneficis fiscals als documents següents: lletres de canvi, documents que supleixin aquestes o facin la funció de gir, escriptures, actes o testimonis notariais.

1) **Exempcions subjectives** (article 45.I.A). Estan exemptes de l'ITP i ADJ en totes les modalitats les entitats que expressament s'hi indiquen.

Entitats exemptes

- a) Estat i administracions públiques territorials i institucionals i els seus establiments de beneficència, cultura, Seguretat Social, docents o de finalitats científiques. També les entitats el règim fiscal de les quals hagi estat equiparat per llei al de l'Estat o al de les administracions públiques esmentades. L'exempció no s'estén a les comunitats de regants, encara que tinguin el caràcter de corporacions de dret públic i realitzin inversions d'interès social (STS de 15 de desembre de 2006).
- b) Entitats sense finalitats lucratives acollides al règim fiscal especial de la Llei 49/2002.
- c) Caixes d'estalvi, per les adquisicions directament destinades a la seva obra social.
- d) Església catòlica i les esglésies, confessions i comunitats religioses que tinguin subscrits acords de cooperació amb l'Estat espanyol (confessions evangèlica, islàmica i israelita).
- e) Institut d'Espanya i reials acadèmies que hi estan integrades, també institucions de les comunitats autònomes que tinguin finalitats anàlogues a les de la Reial Acadèmia Espanyola.
- f) Partits polítics amb representació parlamentària.
- g) Creu Roja Espanyola i Organització Nacional de Cecs Espanyols.
- h) Obra Pía de los Santos Lugares.

2) **Exempcions objectives**. Dins d'aquest grup d'exempcions ens centrem en les que poden tenir més relació amb les operacions immobiliàries, L'exempció es pot referir a una o diverses de les modalitats d'aquest impost. Així doncs, podem esmentar, entre d'altres, les següents:

- **Societat conjugal**. N'estan exemptes les aportacions de béns i drets verificats pels cònjuges a la societat conjugal, les adjudicacions que al seu favor i en pagament d'aquestes es verifiquin a la seva dissolució i les transmiss-

⁽¹³⁾Article 45 LITPAJD.

Bonificacions

S'estableixen bonificacions del 50% de la quota en relació amb les ciutats de Ceuta i Melilla (article 57 bis LITPAJD).

Beneficis fiscals previstos en altres normes

L'article 45.I.C conté un ampli catàleg de normes que regulen beneficis fiscals de l'ITP i AJD aplicables en àmbits o sectors determinats.

sions que per aquesta causa es facin als cònjuges com a pagament del seu deure de guanys.

Tribunal Suprem

L'STS de 30 d'abril de 2010 ha establert que en les adjudicacions i transmissions originades per dissolució del matrimoni, l'exempció únicament és aplicable a les dissolucions en què hi hagi efectiva una comunitat de béns (societat conjugal). Per tant, aquesta exempció no és aplicable als supòsits en què regeixi un règim econòmic matrimonial de separació de béns.

- **Concentració parcel·lària.** N'estan exemptes les transmissions i altres actes i contractes a què doni lloc la concentració parcel·lària, les de permuta forçosa de finques rústiques, les permutes voluntàries autoritzades per l'Institut de Reforma i Desenvolupament Agrari, i les d'accés a la propietat derivades de la legislació d'arrendaments rústics i les adjudicacions de l'Institut de Reforma i Desenvolupament Agrari a favor d'agricultors en règim de cultiu personal i directe, d'acord amb la seva legislació específica.
- **Explotacions agràries.** Es preveuen diverses exempcions en la Llei 19/1995, de 4 de juliol, de modernització de les explotacions agràries (articles 8 i següents).
- **Juntes de compensació.** N'estan exemptes les transmissions de terrenys que es realitzin com a conseqüència de l'aportació a les juntes de compensació pels propietaris de la unitat d'execució i les adjudicacions de solars que efectuïn als propietaris esmentats les mateixes juntes, en proporció als terrenys incorporats. També n'estan exemptes els mateixos actes i contractes a què doni lloc la reparcel·lació. Aquesta exempció està condicionada al compliment de tots els requisits exigits per la normativa urbanística.
- **Habitatges protegits (HPO).** S'estableixen diverses exempcions en aquest àmbit que poden afectar les diferents modalitats de l'impost:
 - Transmissió de terrenys i solars i la cessió del dret de superfície per a la construcció d'edificis en règim de HPO. Els préstecs hipotecaris sol·licitats per a l'adquisició d'aquells, quant al gravamen d'AJD.
 - Escritures públiques atorgades per a formalitzar actes o contractes relacionats amb la construcció d'edificis en règim de HPO, sempre que s'hagi sol·licitat aquest règim a l'Administració competent.
 - Escritures públiques atorgades per a formalitzar la primera transmissió de HPO, una vegada obtinguda la qualificació definitiva.
 - Constitució de préstecs hipotecaris per a l'adquisició exclusiva de HPO i els seus annexos inseparables, amb el límit màxim del preu de l'habitatge esmentat, i sempre que aquest últim no excedeixi els preus màxims establerts per a aquesta classe d'habitatges.

Habitatges de protecció pública

Les exempcions previstes en aquest apartat també s'apliquen als habitatges que, amb protecció pública, dimanen de la legislació autonòmica, sempre que els paràmetres de superfície màxima protegible, preu de l'habitatge i límit d'ingressos dels adquirents no excedeixin els establerts en la normativa estatal per als HPO.

- Constitució de societats i l'ampliació de capital, quan tinguin per objecte exclusiu la promoció o construcció d'edificis en règim de protecció oficial.

Règim jurídic de l'exempció

- **Reconeixement.** Per al reconeixement de les dues primeres exempcions n'hi ha prou que es consignin en el document que el contracte s'atorga amb la finalitat de construir habitatges protegits i quedarà sense efecte si transcorren tres anys a partir d'aquest reconeixement sense que obtingui la qualificació o declaració provisional o quatre anys si es tracta de terrenys.
- **Caràcter provisional i condicionat.** L'exempció es concedeix amb caràcter provisional i condicionada al compliment que en cada cas exigeixin les disposicions vigents per a aquesta classe d'habitatges.
- **Prescripció.** En el supòsit de les dues primeres exempcions, el còmput del termini de prescripció comença a comptar una vegada transcorregut el termini de tres o quatre anys d'exempció provisional.
- **Arrendament financer.** N'estan exemptes les transmissions d'edificacions a les empreses que realitzin habitualment operacions d'arrendament financer, per a ser objecte d'arrendament amb opció de compra a una persona diferent del transmissor, quan aquestes operacions estiguin exemptes de l'IVA. Aquesta exempció no s'aplica en els supòsits d'operacions vinculades entre transmissor, adquirent o arrendatari.
- **Novacions de préstecs hipotecaris.** N'estan exemptes de la quota gradual de documents notariais d'AJD les escriptures de formalització de les novacions contractuals de préstecs i crèdits hipotecaris que es produeixin a l'empara del Reial decret llei 6/2012, de 9 de març, de mesures urgents de protecció de deutors hipotecaris sense recursos.
- **Cancel·lació d'hipoteques.** Estan exemptes del gravamen gradual d'AJD les primeres còpies d'escriptures notariais que documentin la cancel·lació d'hipoteques de qualsevol classe.
- **Institucions d'inversió col·lectiva.** Es preveuen diversos beneficis fiscals per a determinades operacions realitzades per aquest tipus d'entitats. Entre d'altres, podem esmentar les relatives a IIC immobiliàries:
 - Exempció de determinades operacions societàries realitzades per IIC immobiliàries que tinguin per objecte social exclusiu l'adquisició i la promoció, incloent-hi la compra de terrenys, de qualsevol tipus d'immoble de naturalesa urbana per al seu arrendament (operacions de constitució, augment de capital i aportacions no dineràries).
 - Bonificació del 95% de la quota de l'IPT i AJD per les IIC immobiliàries per l'adquisició d'habitatges destinats a l'arrendament i per l'adquisició de terrenys per a la promoció d'habitatges destinats a l'arrendament, sempre que, en tots dos casos, compleixin els requisits específics sobre manteniment dels immobles que ja analitzem en el mòdul anterior per a l'aplicació del tipus de gravamen de l'1% de l'IS

(article 28 LIS), tret que, amb caràcter excepcional, intervingui una autorització expressa de la CNMV.

- **SOCIMI.** Els beneficis fiscals que s'estableixen per a aquestes entitats pràcticament coincideixen amb els de les IIC immobiliàries:
 - N'estan exemptes determines operacions societàries realitzades per les SOCIMI (constitució, augment de capital i aportacions no dineràries).
 - Bonificació del 95% de la quota de l'ITP i AJD per l'adquisició d'habitatges destinats a l'arrendament i per l'adquisició de terrenys per a la promoció d'habitatges destinats a l'arrendament, sempre que, en tots dos casos, compleixin el requisit específic de manteniment que estableix la normativa reguladora d'aquestes entitats, que ja analitzem en el mòdul anterior (Llei 11/2009).

Transmissions de valors (article 108 LMV). S'estableix una exempció general¹⁴ de l'ITP i AJD (i també de l'IVA). L'exempció no és aplicable en els supòsits en què es tracti d'eludir el pagament de l'impost que resultaria exigible per la transmissió dels immobles de les entitats als quals representen els valors transmesos.

⁽¹⁴⁾Apartat VII de l'exposició de motius de la Llei 7/2012, de 29 d'octubre.

Es tracta d'una mesura d'antielusió fiscal de les possibles transmissions de valors que en realitat siguin una cobertura d'una transmissió d'immobles, mitjançant la interposició de figures societàries. Encara que, com indica el legislador, no es tracta d'una norma objectiva sinó antifrau, i en determinats supòsits s'estableix una presumpció *iuris tantum* que, si escau, haurà de ser enervada per l'interessat si no vol que li sigui aplicada la mesura antielusió*. A més, s'exclouen del possible gravamen les adquisicions de valors en els mercats primaris.

Exemple

El 90% de l'actiu de l'entitat Immobiliària SA és format per béns immobles situats a Espanya i no afectes a una activitat empresarial o professional. Aquesta entitat ha transmès gran part de les seves accions a l'entitat Especuladora SA, i aquesta ha obtingut el control de la primera com a conseqüència d'aquesta transmissió de valors. És exempta de gravamen la transmissió de valors esmentada?

En aquest supòsit no és aplicable l'exempció, ja que es presumeix que aquesta operació s'ha fet amb la finalitat d'eludir el pagament de l'impost que gravaria la transmissió d'immobles. Es tracta d'una presumpció que pot ser destruïda pel subjecte passiu si aconsegueix demostrar el contrari. El legislador entén que en aquests casos, en realitat, el que es pretén transmetre no són valors sinó immobles, per la qual cosa l'operació de transmissió de valors es realitza amb la finalitat d'eludir el pagament dels impostos que haurien hagut de pagar si haguessin fet una transmissió d'immobles. Tingueu en compte, a més, que els immobles que integren l'actiu de la societat no estan afectes a cap activitat econòmica, per la qual cosa Immobiliària SA és una mera societat interposada per a realitzar aquest tipus d'operacions. Es tracta, en suma, d'una transmissió encoberta de béns immobles i, per tant, no pot gaudir de l'exempció de l'article 108 LMV.

Com a norma general, estan exemptes de l'ITP i AJD (i de l'IVA) les transmissions de valors, admesos o no a negociació en un mercat secundari oficial. No obstant això, l'exempció no és aplicable a les transmissions de valors (no admesos a negociació en un mercat secundari oficial realitzades en el mercat secundari) quan mitjançant aquestes transmissions de valors s'hagi pretès eludir el pagament dels tributs que haurien gravat la transmissió dels immobles propietat de les entitats a les quals representin aquests valors. Es considera, excepte prova en contra, que s'actua amb ànim d'elusió del pagament de l'impost corresponent a la transmissió de béns immobles en determinats supòsits.

Jurisprudència de la UE

Interlocutòria del TJUE de 6 d'octubre de 2010, Inmogolf, assumpte C-487/09.

Presumpció *juris tantum* de l'elusió del pagament de l'impost

En els supòsits següents no és aplicable l'exempció, ja que es presumeix que la transmissió de valors s'ha realitzat per tal d'eludir el pagament de l'impost (excepte prova en contra):

- Control directe de l'entitat. Quan s'obtingui el control d'una entitat l'actiu de la qual estigui format almenys el 50% per immobles radicats a Espanya que no estiguin afectes a activitats empresarials o professionals, o quan, una vegada obtingut aquest control, augmenti la quota de participació en aquesta.
- Control indirecte de l'entitat. Quan s'obtingui el control d'una entitat en l'actiu de la qual s'inclouin valors que li permetin d'exercir el control en una altra entitat l'actiu de la qual estigui integrat almenys en un 50% per immobles radicats a Espanya que no estiguin afectes a activitats empresarials o professionals, o quan, una vegada obtingut aquest control, augmenti la quota de participació en aquesta.
- Aportacions d'immobles. Quan els valors transmesos hagin estat rebuts per les aportacions de béns immobles realitzades en ocasió de la constitució de societats o de l'ampliació del seu capital social, sempre que aquests béns no s'afectin a activitats empresarials o professionals i que entre la data d'aportació i la de transmissió no hagi transcorregut un termini de tres anys.

Quan no hi sigui aplicable l'exempció, les transmissions de valors es graven en l'ITP i ADJ o en l'IVA (segons que correspongui) d'acord amb les regles següents:

- Càlcul de l'actiu. Per a fer el còmput de l'actiu, els valors nets comptables de tots els béns comptabilitzats s'han de substituir pels seus respectius valors reals determinats a la data en què tingui lloc la transmissió o adquisició. A aquests efectes, el subjecte passiu està obligat a formar un inventari de l'actiu en aquesta data i a facilitar-lo a l'Administració tributària a requeriment d'aquesta.
- Grups d'entitats. Si es tracta de societats mercantils, s'entén obtingut el control de l'entitat quan directament o indirectament s'aconsegueixi una participació al capital social superior al 50%. A aquests efectes es computen també com a participació de l'adquirent els valors de les altres entitats pertanyents al mateix grup de societats.
- Subjecte passiu. En els casos de transmissió de valors a la mateixa societat tenidora dels immobles per a la seva posterior amortització per part d'aquesta, s'entén a efectes fiscals que es tracta d'una operació d'elusió. En aquest cas, és subjecte passiu l'accionista que, com a conseqüència

d'aquestes operacions, obtingui el control de la societat en els termes abans indicats.

- Base imposable de l'IVA. En les transmissions de valors que estiguin subjectes a l'IVA i no exemptes, la base imposable es determina en proporció al valor de mercat dels béns que s'hagin de computar com a immobles. quant a això, en els supòsits d'aportació d'immoble a la societat, la base imposable de l'impost és la part proporcional del valor de mercat dels immobles que es van aportar en el seu moment corresponents a les accions o participacions transmeses.
- Base imposable de l'ITP i AJD. En les transmissions de valors que hagin de tributar en l'ITP i AJD (modalitat de TPO), per a la pràctica de la liquidació, s'hi apliquen els elements d'aquest impost a la part proporcional del valor real dels immobles, calculat d'acord amb les regles contingudes en la normativa d'aquest impost. A aquest efecte, s'estableixen unes regles especials per a calcular la base imposable en aquests supòsits.

Determinació de la base imposable de TPO

- En els supòsits en què s'adquireixi el control directe de l'entitat, la base imposable serà la part proporcional sobre el valor real de la totalitat de les partides de l'actiu que s'hagin de computar com a immobles, que correspongui al percentatge total de participació que es passi a tenir en el moment de l'obtenció del control o, una vegada obtingut, onerosament o lucrativament, aquest control, al percentatge en què augmenti la quota de participació.
- En els supòsits en què s'adquireixi el control indirecte de l'entitat, per a determinar la base imposable només es tindran en compte els immobles d'aquelles l'actiu de les quals estigui integrat almenys en un 50% per immobles no afectes a activitats empresarials o professionals.
- En els supòsits d'aportació d'immobles, es tindrà en compte la part proporcional del valor real dels immobles que es van aportar en el seu moment corresponent a les accions o participacions transmeses.

3.3. Transmissions patrimonials oneroses

En aquest apartat analitzarem els elements essencials de la modalitat de TPO amb la finalitat de ressaltar els aspectes que tenen més relació amb les operacions immobiliàries. pel que fa a la resta, ens remetem als altres preceptes que regulen aquest gravamen (articles 7-18 LITPAJD).

El fet imposable de les TPO està constituït per les següents operacions¹⁵:

⁽¹⁵⁾Article 7 LITPAJD.

- Transmissions oneroses per actes *inter vivos* de tota classe de béns i drets que integrin el patrimoni de les persones físiques o jurídiques.
- Constitució de drets reals, préstecs, fiances, arrendaments, pensions i concessions administratives, excepte quan aquestes últimes tinguin per objecte la cessió del dret a utilitzar infraestructures ferroviàries o immobles o instal·lacions en ports i en aeroports. Els contractes de parceria i els de subarrendament s'equiparen als d'arrendament.

Fiscalitat de les transmissions *inter vivos*

Si són oneroses tributen en TPO o en l'IVA, segons que les realitzin particulars o empresaris o professionals. Si són lucratives, tributen en l'ISD (donacions).

Operacions subjectes a TPO

La Llei també indica determinats supòsits específics que estan subjectes a la modalitat de TPO, com ara les adjudicacions en pagament i per a pagament de deutes, els excessos d'adjudicació declarats (per exemple, en l'ISD), els expedients de domini, determinades classes d'actes de la legislació hipotecària o els reconeixements de domini a favor d'una persona determinada (article 7.2 LITPAJD).

Hipoteques

Les condicions resolutòries explícites de les compravendes s'equiparen a les hipoteques que garanteixin el pagament del preu ajornat amb la mateixa finca venuda. Sobre aquest tema, es declara que no tributen en l'IVA ni en TPO les operacions següents:

- a) Condicions resolutòries explícites que garanteixin el pagament del preu ajornat en les transmissions empresarials de béns immobles que estiguin subjectes i no exemptes de l'IVA.
- b) Hipoteques que garanteixin el preu ajornat en les transmissions empresarials de béns immobles constituïdes sobre els mateixos béns transmesos.

Delimitació de l'IVA i TPO en el cas d'operacions immobiliàries

A aquesta qüestió ens referirem en el mòdul següent, quan estudiem l'IVA. No obstant això, podem avançar que les operacions immobiliàries que estiguin exemptes de l'IVA tributen generalment en TPO. També tributen en TPO els lliuraments d'immobles inclosos en la transmissió de la totalitat del patrimoni empresarial, quan la transmissió d'aquest patrimoni no estigui subjecta a l'IVA (vegeu articles 7 i 18 LITPAJD).

En els supòsits que indiquem a continuació són subjectes passius de TPO, a títol de contribuent, les següents persones¹⁶:

⁽¹⁶⁾Article 8 LITPAJD.

- Transmissions de béns i drets de tota classe: el que els adquireix.
- Expedients de domini, actes de notorietat, actes complementàries de documents públics i certificats a què es refereix la normativa hipotecària: la persona que els promogui, i en els reconeixements de domini fets a favor d'una persona determinada, aquesta última.
- Constitució de drets reals: aquell a favor del qual es realitzi aquest acte.
- Constitució de préstecs de qualsevol naturalesa: el prestatari.
- Constitució de fiances: el creditor fiançat.
- Constitució d'arrendaments: l'arrendatari.

- Constitució de pensions: el pensionista.
- Concessió administrativa: el concessionari; en els actes i contractes administratius equiparats a la concessió, el beneficiari.

Exemple

El Sr. Fernández ha venut un pis a la Sra. García. Qui és el subjecte passiu de l'I TP i AJD en la modalitat de TPO?

El subjecte passiu és l'adquirent, la Sra. García; per tant, és ella qui ha de pagar l'impost.

Responsables subsidiaris

S'estableixen també diversos supòsits de responsabilitat subsidiària, generalment en els casos en què no s'ha exigint la justificació del pagament de l'impost. Per exemple:

- a) En la constitució de préstecs, és responsable subsidiari el prestador si percep els interessos o el capital o la cosa prestada, sense que hagi exigint al prestatari una justificació d'haver satisfet aquest impost.
- b) En la constitució d'arrendaments, és responsable subsidiari l'arrendador, si percep el primer termini de la renda sense exigir a l'arrendatari la mateixa justificació.
- c) També és responsable subsidiari el funcionari que autoritza el canvi de subjecte passiu de qualsevol tribut quan aquest canvi comporta directament o indirectament una transmissió gravada per l'I TP i AJD i el funcionari no ha exigint prèviament la justificació del seu pagament.

La **base imposable** està constituïda pel valor real del bé transmès o del dret que es constitueixi o se cedeixi. Únicament són deduïbles les càrregues que disminueixin el valor real dels béns, però no els deutes, encara que estiguin garantits amb una penyora o hipoteca¹⁷.

⁽¹⁷⁾Article 10 LITPAJD.

En relació amb les normes per a determinar la base imposable, podem assenyalar, entre d'altres, algunes de les que poden tenir més incidència sobre béns immobles:

- **Usdefruits.** El valor de l'usdefruit temporal es reputa proporcional al valor total dels béns, en raó del 2% per cada període d'un any, sense excedir el 70%. En els usdefruits vitalicis s'estima que el valor és igual al 70% del valor total dels béns quan l'usufructuari tingui menys de 20 anys. A mesura que augmenta l'edat, minora en la proporció d'un 1% menys per cada any més amb el límit mínim del 10% del valor total. L'usdefruit constituït a favor d'una persona jurídica si s'estableix per un termini superior a trenta anys o per un temps indeterminat es considera fiscalment com a transmissió de plena propietat subjecta a condició resolutòria. El valor del dret de nua propietat es computa per la diferència entre el valor de l'usdefruit i el valor total dels béns. En els usdefruits vitalicis que, al seu torn, siguin temporals, la nua propietat es valora aplicant-hi, de les regles anteriors, aquella que li atribueixi un valor inferior.

Exemple

La Sra. Romualda és propietària d'un immoble el valor real del qual és de 100.000 €, sobre el qual ha constituït un dret d'usdefruit a favor del Sr. Castro, de 30 anys d'edat. Quin és el valor de l'usdefruit si el constitueix per un període de 20 anys? I si és vitalici?

Si l'usdefruit és per 20 anys es valora en el 40% ($20 \times 2\%$) de 100.000 € = 40.000 €, i aquesta quantitat es troba dins el límit del 70% del valor del bé. Si l'usdefruit és vitalici, hem de tenir en compte que l'usufructuari supera en 11 anys l'edat de 20, de manera que hauríem de reduir el valor màxim de 70% en 11 = 59%, per la qual cosa el valor seria $100.000 \times 0,59 = 59.000$ €.

- **Drets d'ús i d'habitació.** El valor dels drets reals d'ús i d'habitació és el que resulti d'aplicar al 75% del valor dels béns sobre els quals van ser imposats les regles corresponents a la valoració dels usdefruits temporals o vitalicis, segons els casos.
- **Hipoteques.** Les hipoteques, penyores i anticresi es valoren en l'import de l'obligació o capital garantit, i comprenen les sumes que s'assegurin per interessos, indemnitzacions, penes per incompliment o un altre concepte anàleg. Si no consta expressament l'import de la quantitat garantida, es pren com a base el capital i tres anys d'interessos.
- **Arrendaments.** En els arrendaments serveix de base la quantitat total que s'hagi de satisfer per tot el període de durada del contracte. Quan no consti aquest període, es gira la liquidació i es computen sis anys, sense perjudici de les liquidacions addicionals que s'hagin de practicar, en cas que continuï vigent després del període temporal expressat. En els contractes d'arrendament de finques urbanes subjectes a una pròrroga forçosa es computa, com a mínim, un termini de durada de tres anys.
- **Parceria.** En els contractes de parceria de finques rústiques, la base és el 3% del valor cadastral assignat en l'IBI a la finca objecte del contracte, multiplicat pel nombre d'anys de durada del contracte.

La **quota tributària** s'obté aplicant a la base imposable els següents **tipus de gravamen**¹⁸, tret que les comunitats autònomes hagin aprovat els seus propis tipus:

- **Transmissions d'immobles** (i drets reals sobre aquests): 6%
- **Transmissions de drets d'aprofitament** per torn de béns immobles d'ús turístic (article 37 Llei 4/2012, de 6 de juliol): 4%
- **Transmissió de béns mobles i semovents** (i drets reals sobre aquests): 4%

⁽¹⁸⁾Articles 11 i 12 LITPAJD.

Comunitats autònomes

En moltes comunitats autònomes s'aplica un tipus de gravamen per a béns immobles del 7% i un tipus més reduït quan es compleixen determinats requisits relatius, generalment, al preu de l'habitatge i a l'edat de l'adquirent.

- **Drets reals de garantia, pensions, fiances o préstecs**, fins i tot els representats per obligacions, i també la cessió de crèdits de qualsevol naturalesa: 1%.
- **Arrendament**. S'aplica sobre la base liquidable la tarifa que fixi la comunitat autònoma i, si no, la tarifa que preveu l'article 12 LITPAJD. El deute tributari es pot satisfer mitjançant la utilització d'efectes timbrats en els arrendaments de finques urbanes. Quan no s'utilitzin efectes timbrats l'impost s'ha de liquidar en metàl·lic.

Preferència del tipus de gravamen de béns immobles

Quan un mateix acte o contracte comprèn béns mobles i immobles sense especificar la part de valor que correspon a cadascun, s'hi aplica el tipus de gravamen dels immobles.

S'estableixen **normes especials en determinats supòsits**, per exemple, per a les concessions administratives, consolidació del domini, censos, cessió de béns a canvi de pensions, fiances o préstecs, entre d'altres (articles 13-17 LITPAJD). D'altra banda, tingueu en compte que les transmissions de valors també tributen d'acord amb una escala de gravamen.

3.4. Operacions societàries

En l'actualitat el gravamen per la modalitat d'OS s'ha reduït considerablement a causa del dret de la UE, i pràcticament es limita als supòsits de disminució de capital social i dissolució de societats per aplicació de les regles de no-subjecció i les exempcions (articles 19.2 i 45.I.B.11 LITPAJD).

Normativa de la UE i adaptació del nostre dret intern

Es pot consultar la Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrer i les modificacions que ha experimentat el nostre dret intern per mitjà de la Llei 4/2008, de 23 de desembre, i diversos decrets llei (13/2010 i 14/2010).

L'àmbit subjectiu d'aquesta modalitat són les societats¹⁹ i entitats equiparades a aquestes, com ara persones jurídiques no societàries amb finalitats lucratives, contractes de comptes en participació, copropietat de bucs i comunitats de béns (article 22 LITPAJD).

⁽¹⁹⁾La modalitat d'operacions societàries és compatible amb l'IVA.

Comunitats de béns subjectes a OS

En el gravamen d'OS s'equiparen a les societats les comunitats de béns següents:

- Comunitats de béns constituïdes per actes *inter vivos* que realitzin activitats empresarials.
- Comunitats de béns constituïdes per actes *mortis causa* quan l'explotació del negoci del causant continuï en règim d'indivisió per un termini superior a tres anys.

Són **subjectes passius** les societats i entitats assimilades o els socis o comuns en els casos de dissolució (article 23 LITPAJD). També s'estableix un supòsit de responsabilitat subsidiària per als promotors, administradors o liquidadors d'aquestes que hagin intervingut en l'acte jurídic subjecte a l'impost, sempre que s'hagin fet càrrec del capital aportat o hagin lliurat els béns (article 24 LITPAJD). La **base imposable**, en el cas de la disminució de capital i en la

dissolució, està constituïda pel valor real dels béns i drets lliurats als socis, sense deducció de despeses i deutes (article 25.4 LITPAJD). La **quota tributària** s'obté aplicant a la base liquidable el **tipus de gravamen** de l'1% (article 26 LITPAJD).

3.5. Actes jurídics documentats

La modalitat d'AJD grava tres tipus de documents (article 27 LITPAJD):

- Documents notariais
- Documents mercantils
- Documents administratius

En relació amb el nostre objecte d'estudi, ens limitarem als documents notariais, perquè són els que afecten directament les operacions immobiliàries. Per tant, pel que fa als documents notariais, hem d'apuntar el següent (articles 28-32 LITPAJD i 67-75 RITPAJD):

- **Paper timbrat.** Els documents notariais s'estenen necessàriament en paper timbrat.
- **Documents gravats.** Hi estan subjectes com a documents notariais les escriptures, actes i testimonis notariais. No estan subjectes a l'impost les còpies simples.
- **Subjectes passius.** El subjecte passiu és l'adquirent del bé o dret i, si no, les persones que instin o sol·licitin els documents notariais, o aquells en l'interès dels quals s'expedeixin. En les escriptures de constitució de préstec amb garantia es considera adquirent el prestatari.
- **Base imposable.** En les primeres còpies d'escriptures públiques que tinguin per objecte directe quantitat o cosa avaluable, la base imposable és el valor declarat, sense perjudici de la comprovació administrativa.

Objecte no avaluable

Es considera que l'acte és d'objecte no avaluable quan durant tota la seva vigència, fins i tot en el moment de la seva extinció, no es pot determinar la quantia de la base. Si aquesta no es pot fixar en celebrar-se l'acte, s'exigeix l'impost com si es tractés d'un objecte no avaluable, sense perjudici que la liquidació es completi quan la quantia quedi determinada.

Determinació de la base imposable en altres supòsits

a) Drets reals de garantia i escriptures que documentin préstecs amb garantia: la base imposable és l'import de l'obligació o capital garantit, i comprèn les sumes que s'assegurin per interessos, indemnitzacions, penes per incompliment o altres conceptes anàlegs. Si no consta expressament l'import de la quantitat garantida, es pren com a base el capital i tres anys d'interessos.

b) Posposició i millora de rang de les hipoteques o de qualsevol altre dret de garantia: la base imposable està constituïda per la total responsabilitat assignada al dret que empitjori de rang.

Lectura recomanada

M. Villarín Lagos (1997). *La tributación de los documentos notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*. Cizur Menor: Aranzadi.

c) Igualació de rang: la base imposable es determina pel total import de la responsabilitat corresponent al dret de garantia establert en primer lloc.

d) Actes notariais: s'observen les regles anteriors, excepte en les de protest, en què la base imposable coincideix amb la tercera part del valor nominal de l'efecte protestat o de la quantitat que hagi donat lloc al protest.

Quant a això, podeu llegir:

J. Calvo Vérguez (2010). *La tributación de las operaciones inmobiliarias en la cuota gradual del impuesto sobre actos jurídicos documentados*. Madrid: Civitas.

- **Quota tributària.** Per a exposar el tipus de gravamen aplicable, es pot distingir entre una quota fixa i una quota variable complementària de l'anterior.
 - Quota fixa. Els documents següents s'estenen, a elecció del fedatari, en paper timbrat de 0,30 € per plec o 0,15 € per foli: a) matrius i còpies de les escriptures i actes notariais, b) testimonis i c) segona i successives còpies expedides a nom d'un mateix atorgant.
 - Quota variable. És el tipus de gravamen que hagi aprovat la comunitat autònoma i, si no, el 0,50%. A més de la quota fixa, les primeres còpies d'escriptures i actes notariais han de pagar la quota variable quan es donin determinats requisits: a) que tinguin per objecte una quantitat o cosa avaluable; b) que continguin actes o contractes inscriptibles en els registres de la propietat mercantil i de la propietat industrial i de béns mobles, i c) que aquests actes o contractes no estiguin subjectes a l'ISD o les modalitats de TPO i OS.

Actes de protest

Les còpies de les actes de protest també tributen per quota variable i mitjançant la utilització d'efectes timbrats.

Comunitats autònomes

Diverses comunitats autònomes han aprovat un tipus de gravamen de l'1% per als documents notariais i tipus reduïts i bonificacions quan hi concorren determinades condicions, generalment relacionades amb les circumstàncies personals del contribuent (edat, minusvalidesa o família nombrosa), el valor de l'immoble o el caràcter de l'habitatge (habitual o de protecció oficial).

4. Comprovació del valor de béns immobles

En relació amb els impostos que hem analitzat, és freqüent que l'Administració comprovi el valor dels béns immobles declarats pel contribuent. D'acord amb l'article 57.1 LGT, el valor de les rendes, productes, béns i altres elements determinants de l'obligació tributària pot ser comprovat per l'Administració tributària mitjançant els mitjans següents (article 57.1 LGT):

- Capitalització o imputació de rendiments al percentatge que la llei de cada tribut assenyali.
- Estimació per referència als valors que figurin en els registres oficials de caràcter fiscal. Aquesta estimació per referència pot consistir en l'aplicació dels coeficients multiplicadors que determini i publiqui l'Administració tributària competent, en els termes que s'estableixin reglamentàriament, als valors que figurin en el registre oficial de caràcter fiscal que es prengui com a referència a efectes de la valoració de cada tipus de béns. Si es tracta de **béns immobles**, el registre oficial de caràcter fiscal que es pren com a referència a l'efecte de determinar els coeficients multiplicadors per a la valoració d'aquests béns és el cadastre immobiliari.
- Preus mitjans en el mercat.
- Cotitzacions en mercats nacionals i estrangers.
- Dictamen de perits de l'Administració.
- Valor assignat als béns en les pòlisses de contractes d'assegurances.
- Valor assignat per a la taxació de les finques hipotecades en compliment del que preveu la legislació hipotecària.
- Preu o valor declarat corresponent a altres transmissions del mateix bé, tenint en compte les circumstàncies d'aquestes, realitzades dins el termini que s'estableixi reglamentàriament.
- Qualsevol altre mitjà que es determini en la llei pròpia de cada tribut.

Taxació de finques hipotecades

La utilització d'aquest mitjà de comprovació no requereix cap càrrega addicional per a l'Administració respecte des altres mitjans, per la qual cosa no està obligada a justificar prèviament que el valor assignat per a la taxació de les finques hipotecades coincideix amb el valor ajustat a la base imposable de l'impost, ni l'existència d'algun element de defraudació que s'hagi de corregir (STS de 7 de desembre de 2011).

Les administracions autonòmiques que liquiden els tributs cedits que hem analitzat solen utilitzar en relació amb els béns immobles la denominada **valoració per coeficients**. La Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal, va introduir aquest mètode de la valoració en l'article 57.1.b de la LGT.

Lectura recomanada

J. E. Varona Alabern (2011). "Motivación y valor comprobado de los bienes inmuebles". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 149).

Així, per exemple, en l'ITP i AJD la base imposable és el valor real del bé i, per a calcular aquest valor, l'Administració es limita a multiplicar el valor cadastral per uns coeficients que s'aproven anualment. Aquestes valoracions poden llançar valors molt superiors al valor real del bé, ja sigui per aplicació d'uns coeficients molt elevats o per l'import dels valors cadastrals sobre els quals s'apliquen, la qual cosa ha donat lloc a una gran litigiositat.

Litigiositat

S'han plantejat ja diversos recursos al·legant falta de motivació de les liquidacions practicades. No obstant això, tant en via economicoadministrativa com judicial han estat desestimats. Diverses sentències emparen la legalitat d'aquest mètode de comprovació (entre d'altres, sentències del TSJ d'Andalusia de 22 de maig de 2009 i 14 d'octubre de 2010). El problema és que aquest mètode no s'ajusta al valor real del bé (que ha de ser el valor de mercat), de manera que de vegades la valoració per coeficients és notablement superior a aquest valor. En efecte, la disminució del preu de l'habitatge, a causa de l'actual situació de crisi econòmica, ha provocat que el valor derivat de l'aplicació dels coeficients sigui més elevat que el preu real del bé. A més, aquest mètode podria arribar també a ser contrari als principis constitucionals de capacitat econòmica i no-confiscatorietat, ja que grava una base imposable que no és la real. No obstant això, els tribunals consideren que aquest mètode de valoració és legal i està suficientment motivat (almenys per a les liquidacions posteriors a l'entrada en vigor de la Llei 36/2006).

El **procediment de comprovació de valors** és un procediment de gestió, les notes fonamentals del qual són les següents (article 134 LGT i 160 RD 1065/2007):

- Es pot iniciar mitjançant una comunicació de l'Administració actuant o, quan es disposi de prou dades, mitjançant la notificació conjunta de les propostes de liquidació i valoració.
- Si el valor determinat per l'Administració tributària és diferent del declarat per l'obligat tributari, aquella, en el moment de notificar la proposta de regularització, ha de comunicar la proposta de valoració degudament motivada, amb expressió dels mitjans i criteris emprats.
- Transcorregut el termini d'al·legacions obert amb la proposta de regularització, l'Administració tributària ha de notificar la regularització que sigui procedent i hi ha d'adjuntar la valoració realitzada.
- Els obligats tributaris no poden interposar cap recurs o reclamació independent contra la valoració, però poden promoure la taxació pericial contradictòria o plantejar qualsevol qüestió relativa a la valoració en ocasió

Comprovació de valors en IP, ISD i ITP i AJD

Vegeu els articles 27 LIP, 18 i 40.2 LISD i 46 i seg. LITPAJD.

dels recursos o les reclamacions que, si escau, interposin contra l'acte de regularització.

Quan el contribuent no estigui d'acord amb la valoració practicada per l'Administració, pot **recórrer en via economicoadministrativa i reservar-se el dret a la taxació pericial contradictòria**. Aquest és l'únic mitjà de què disposa el contribuent per a demostrar que el valor real del bé és diferent del valor comprovat per l'Administració. Convé tenir present que, en iniciar un procediment de taxació pericial contradictòria, **se suspèn l'execució, però es continuen reportant interessos de demora** (article 135.1 LGT).

Podem resumir de la manera següent els principals aspectes de la **taxació pericial contradictòria** (articles 135 LGT i 161 i 162 RD 1065/2007):

- El contribuent ha de contractar un perit i l'Administració designa el seu i, probablement, la valoració del perit de l'Administració coincideixi amb la valoració per coeficients efectuada anteriorment.
- Si la diferència entre el valor determinat pel perit de l'Administració i la taxació practicada pel perit designat per l'empresa és igual o inferior a 120.000 euros i al 10% d'aquesta taxació, aquesta última serveix de base per a la liquidació. Si la diferència és superior, s'ha de designar un tercer perit.
- Els honoraris del perit del contribuent són satisfets per aquest. Quan la diferència entre la taxació practicada pel perit tercer i el valor declarat superi el 20% del valor declarat, les despeses del tercer perit les ha d'abonar el contribuent i, en cas contrari, són a càrrec de l'Administració.
- El tercer perit pot exigir que, prèviament a l'acompliment de la seva comessa, es faci provisió de l'import dels seus honoraris mitjançant un dipòsit al Banc d'Espanya o en l'organisme públic que determini cada Administració tributària, en el termini de deu dies. La falta de dipòsit per qualsevol de les parts comporta l'acceptació de la valoració realitzada pel perit de l'altra, sigui quina sigui la diferència entre totes dues valoracions.
- Lliurada en l'Administració tributària competent la valoració pel tercer perit, es comunica a l'empresa i se li concedeix un termini de quinze dies per a justificar el pagament dels honoraris al seu càrrec.
- La valoració del tercer perit serveix de base a la liquidació que sigui procedent, amb els límits del valor declarat i el valor comprovat inicialment per l'Administració tributària.

Activitats

1. Definiu els elements essencials de l'IP en relació amb la propietat immobiliària.
2. Indiqueu els elements essencials de l'ISD en relació amb les adquisicions immobiliàries.
3. Assenyaleu les exempcions de l'IPT i AJD aplicables al tràfic immobiliari.
4. Comenteu els elements essencials de les modalitats de TPO, OS i AJD en relació amb el tràfic immobiliari.
5. Enumereu els mètodes de comprovació de valors i els principals aspectes de la taxació pericial contradictòria.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. En l'IP els béns immobles es valoren...
 - a) pel major dels tres següents: el valor cadastral, el comprovat per l'Administració o el d'adquisició.
 - b) pel menor dels tres següents: el valor cadastral, el comprovat per l'Administració o el d'adquisició.
 - c) pel valor cadastral si els béns immobles són urbans i pel d'adquisició si són rústics.
2. D'acord amb la normativa estatal, l'habitatge habitual...
 - a) és exempt de l'IP fins a un import màxim.
 - b) és exempt de l'IPT i AJD quan es transmeti a més grans de 65 anys.
 - c) és exempt de l'ISD.
3. El Sr. Suárez té diverses propietats immobiliàries i ha regalat al seu nebot un petit apartament. Qui ha de pagar l'ISD?
 - a) El Sr. Suárez.
 - b) El nebot.
 - c) Cap, perquè l'operació no tributa en l'ISD.
4. A efectes de l'ISD, els béns immobles es valoren...
 - a) pel valor cadastral.
 - b) pel valor real.
 - c) pel valor declarat pel contribuent sense que pugui ser modificat per l'Administració.
5. Per a aplicar la reducció estatal de l'ISD per l'adquisició *mortis causa* de l'habitatge habitual de la persona morta, s'exigeix...
 - a) que l'adquisició es mantingui durant els deu anys següents a la defunció del causant, tret que l'adquirent mori dins d'aquest termini.
 - b) que els causahavents siguin el cònjuge, els ascendents o descendents del causant, o bé un parent col·lateral de més de seixanta-cinc anys que hagi conviscut amb el causant durant els dos anys anteriors a la defunció.
 - c) Totes dues respostes són correctes.
6. La venda d'un habitatge de segona mà tributa en...
 - a) l'IVA.
 - b) l'ISD.
 - c) l'IPT i AJD.
7. En l'IPT i AJD...
 - a) estan exemptes del gravamen gradual d'AJD les primeres còpies d'escriptures notariales que documentin la cancel·lació d'hipoteques de qualsevol classe.
 - b) n'estan exemptes les adquisicions d'habitatges destinats a l'arrendament realitzades per IIC immobiliàries o SOCIMI que compleixin determinats requisits.

c) estan exemptes les transmissions de terrenys i solars i la cessió del dret de superfície per a la construcció d'edificis d'habitatges de qualsevol classe.

8. Quan en una operació de transmissió de valors s'obté el control d'una entitat l'actiu de la qual està constituït principalment per béns immobles radicats a Espanya no afectes a activitats econòmiques, l'operació de transmissió de valors corresponent...

- a) està exempta de l'I TP i AJD o de l'IVA, segons que correspongui, ja que es tracta d'una transmissió de valors de l'article 108 LMV.
- b) Excepte prova en contra, s'entén que en aquesta operació s'actua amb ànim d'elusió del pagament de l'impost corresponent a la transmissió dels béns immobles.
- c) Es presumeix, sense possibilitat de demostrar el contrari, que en aquesta operació s'actua amb ànim d'elusió del pagament de l'impost corresponent a la transmissió dels béns immobles.

9. En una operació de transmissió d'un bé immoble, la base imposable de l'I TP i AJD (modalitat TPO)...

- a) es pot minorar en l'import dels deutes garantits amb penyora o hipoteca.
- b) es pot minorar en les càrregues que disminueixin el valor real del bé.
- c) Totes dues respostes són correctes.

10. La Sra. Fernández ha comprat un pis per 150.000 € a una entitat financera i ha declarat aquest valor a efectes de l'I TP i AJD. L'Administració ha comprovat el valor aplicant al valor cadastral de l'immoble un coeficient aprovat per la comunitat autònoma. El resultat és un valor de 200.000 €. És correcte el mètode de comprovació utilitzat per l'Administració en aquest cas?

- a) No, ja que la Sra. Fernández ha comprat el pis a una entitat financera i en aquests casos l'Administració no pot aplicar una valoració per coeficients, hauria d'aplicar el valor de la taxació hipotecària.
- b) No, ja que els béns immobles es valoren en l'I TP i AJD pel seu valor real, que en aquest cas és el preu de l'operació (150.000 €).
- c) Sí, la LGT preveu el mètode de la valoració per coeficients. La Sra. Fernández podria acudir a una taxació pericial contradictòria per a demostrar que el valor real del bé és inferior.

Casos pràctics

11. Els hereus de la Sra. Fernández han atribuït a un d'ells, la Sra. Rocés, l'habitatge que forma part del cabal relict. Aquesta operació comporta un excés d'adjudicació sobre la quota hereditària que correspon a la Sra. Rocés. A canvi, la Sra. Rocés compensa econòmicament els altres cohereus. No obstant això, un d'ells, el Sr. Pérez, s'està plantejant donar l'import que ha de percebre precisament a la cohereva que l'ha de satisfer, és a dir, a la Sra. Rocés. Com tributarien aquestes operacions en l'ISD i en l'I TP i AJD?

12. El matrimoni format pel Sr. Martínez i la Sra. Rodríguez, en règim de guanys, va adquirir un habitatge a Jerez de la Frontera el 4 de desembre de 2009, amb un valor cadastral revisat el 2008 de 181.507,04 € i un valor declarat a efectes de l'I TP i AJD de 250.000 €, i el tipus de gravamen aplicable en la comunitat autònoma és del 7%. En el moment de l'adquisició el matrimoni va pagar 17.500 € en concepte de TPO ($250.000 \times 0,07$). Per al municipi de Jerez i per a l'any d'adquisició de l'immoble, el coeficient multiplicador del valor cadastral publicat per l'Ordre de 18 de desembre de 2008 va ser d'1,60. Al cap d'uns quants anys, dins el termini de prescripció, el matrimoni rep al seu domicili una notificació de l'Agència Tributària andalusa, en què s'indica que el valor comprovat de l'immoble (pel 100% de ple domini) és superior al valor declarat. El valor comprovat s'ha calculat per aplicació dels coeficients multiplicadors i s'hi adjunta la corresponent proposta de liquidació. Tenint en compte aquests fets, responeu a les qüestions següents:

- a) Quin és l'import del valor comprovat per aplicació dels coeficients?
- b) Quins són els fonaments jurídics que justifiquen la utilització d'aquest mètode?
- c) A quant puja la quota tributària resultant de la proposta de liquidació? Pot exigir l'Administració interessos de demora?
- d) Es pot recórrer contra la proposta de liquidació? Han d'esperar a rebre la liquidació per tal de recórrer? I per a acudir a la taxació pericial contradictòria?

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. a

2. a

3. b

4. b

5. c

6. c

7. a

8. b

9. b

10. c

11. D'acord amb l'article 27 LISD, la liquidació de l'herència s'ha de fer en proporció al haver hereditari que correspongui a cada hereu segons les regles de l'herència i, en concret, d'acord amb el testament, que és l'expressió de la voluntat del causant. Tot això, amb independència de les particions i adjudicacions que els interessats facin, les quals són alienes a la liquidació de l'ISD. En aquest cas, per acord dels cohereus s'adjudica a favor d'un d'ells l'habitatge habitual, la qual cosa comporta un excés d'adjudicació sobre la quota hereditària que li correspon.

L'article 27.3 LISD estableix que els excessos d'adjudicació s'han de liquidar d'acord amb les normes de l'ITP i AJD quan hi hagi diferències, segons el valor declarat, en les adjudicacions efectuades als hereus o legataris, en relació amb el títol hereditari. Per la seva banda, la LITPAJD (article 7.2 B, paràgraf primer) determina que es consideren transmissions patrimonials els excessos d'adjudicació declarats, excepte els que sorgeixin de donar compliment al que disposen els articles 821, 829, 1056 (segon) i 1062 (primer) del Codi civil. En particular, l'article 1062 (primer) del Codi civil estableix que "quan una cosa sigui indivisible o desmereixi molt per la divisió, es pot adjudicar a un, amb la condició d'abonar als altres l'excés en diners".

D'acord amb això, l'excés d'adjudicació produït per l'adjudicació de l'habitatge a un dels cohereus, pagant l'adjudicatari la diferència als altres, no estaria subjecte a la modalitat de TPO, ja que en aquest cas seríem davant un excés d'adjudicació inevitable en els termes que resulten de l'article 1062 del Codi civil, perquè es tracta d'un bé indivisible o que desmereix molt per la seva divisió. No obstant això, sí que hauria de tributar per la modalitat d'AJD per aquest excés, ja que es tracta d'un acte que s'ha de formular en escriptura pública, és avaluable, inscriptible en el Registre de la Propietat i no està subjecte a les altres dues modalitats d'aquest impost (DGT 0715-00).

Finalment, d'acord amb la doctrina de la DGT, en cas que algun dels cohereus als quals l'hereu adjudicatari de l'habitatge hagi de compensar doni l'import a percebre a qui l'ha de satisfer, el donatari hauria de liquidar l'impost per aquesta adquisició gratuïta, sense que això impliqui que el donant pugui deduir cap quantitat per l'ISD (V0949-09).

12. a) Quin és l'import del valor comprovat per aplicació dels coeficients?

L'Administració ha aplicat en aquest cas la valoració per coeficients que consisteix a multiplicar el valor cadastral de l'immoble pel coeficient vigent l'any en què es realitza el fet imposable; per tant, $181.507,04 \times 1,60 = 290.411,26$ €.

b) Quins són els fonaments jurídics que justifiquen la utilització d'aquest mètode?

La normativa sobre l'ITP i AJD, tant estatal com autonòmica, remet als mètodes de comprovació de valors previstos en la LGT. L'article 57.1.b LGT estableix el mètode de valoració per coeficients des de l'any 2006 (Llei 36/2006, de 29 de novembre). D'acord amb aquest precepte, el mètode de comprovació pot consistir en l'aplicació de coeficients multiplicadors als valors que figurin en els registres oficials, i en el cas de béns immobles aquest registre és el cadastre immobiliari. També s'indica que aquests coeficients els ha de determinar i publicar l'Administració tributària competent.

En aquest sentit, el Decret legislatiu 1/2009, d'1 de setembre, de la Comunitat Autònoma d'Andalusia, indica que quan s'utilitzi el mitjà de comprovació de l'article 51.1.b LGT, el valor real dels béns immobles de naturalesa urbana es pot determinar aplicant un coeficient al valor cadastral. Aquest coeficient ha de tenir en compte l'evolució del mercat immobiliari des de l'any d'aprovació de la ponència de valors. Per la seva banda, l'Ordre de 18 de desembre de 2008 de la Conselleria d'Economia i Hisenda és la que va aprovar els coeficients per a l'any 2009 (data d'adquisició del bé en el nostre cas).

c) A quant puja la quota tributària resultant de la proposta de liquidació? Pot exigir l'Administració interessos de demora?

El valor comprovat és de $290.411,26 \text{ €} \times 0,07 = 20.328,78 \text{ €}$. Aquesta quota s'ha de minorar en l'import de les quotes anteriors satisfetes; per tant, $20.328,78 - 17.500 = 2.828,78 \text{ €}$. A més, l'Administració pot exigir interessos de demora, de conformitat amb l'article 26.2.b LGT, des de la finalització del termini establert per a presentar l'autoliquidació de l'ITP i AJD fins al moment de l'emissió de l'acord de la proposta de liquidació. En el nostre cas, la data d'inici del còmput seria el 14 de gener de 2010.

d) Es pot recórrer contra la proposta de liquidació? Han d'esperar a rebre la liquidació per tal de recórrer? I per a acudir a la taxació pericial contradictòria?

Quan es notifica la proposta de liquidació, es dóna un tràmit d'al·legacions per un termini de deu dies perquè els interessats al·leguin i presentin els documents i justificants que considerin pertinents (articles 99.8 i 134.3 LGT). La proposta té la consideració d'acte de mer tràmit, i per tant no és susceptible de recurs, però es poden presentar al·legacions. El recurs es pot interposar contra la resolució que es derivi de l'expedient de liquidació. Quan rebin la liquidació, si recull un increment dels valors declarats, poden sol·licitar a l'Administració en el termini d'un mes la taxació pericial contradictòria, i es poden reservar el dret a promoure-la quan presentin recurs de reposició o reclamació econòmicoadministrativa. La sol·licitud de la taxació pericial o la reserva del dret a promoure-la determina la suspensió de l'ingrés de les liquidacions practicades i dels terminis de reclamació contra aquestes, però es continuen reportant interessos de demora (articles 57.2 LGT i 120 RD 828/1995).