
Fiscalitat autonòmica i local

PID_00181702

Jesús Alonso García
Rafael Berenguer Segalàs

Temps mínim de dedicació recomanat: 6 hores



Jesús Alonso García

Llicenciat en Dret per la Universitat de Saragossa. Advocat i inspector d'Hisenda de l'Estat. Docent col·laborador de la Universitat Oberta de Catalunya.

Rafael Berenguer Segalàs

Llicenciat en Dret per la Universitat Autònoma de Barcelona. Tècnic d'Hisenda de l'Estat. Docent col·laborador de la Universitat Oberta de Catalunya.

Segona edició: febrer 2019

© Jesús Alonso García, Rafael Berenguer Segalàs

Tots els drets reservats

© d'aquesta edició, FUOC, 2019

Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona

Disseny: Manel Andreu

Realització editorial: Oberta UOC Publishing, SL



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	7
1. Fiscalitat del règim general	9
1.1. Normativa reguladora i principis inspiradors del sistema	9
1.2. Els tributs propis	12
1.2.1. Concepte	12
1.2.2. Límits	13
1.2.3. Situació actual de la tributació pròpia de les comunitats autònomes	16
1.3. Tributs cedits	19
1.3.1. Concepte	19
1.3.2. Tributs cedibles	19
1.3.3. Punts de connexió	20
1.3.4. Abast normatiu de la cessió	22
1.3.5. Òrgans de resolució de conflictes i de coordinació de la gestió tributària	24
1.4. Altres recursos tributaris	24
2. Fiscalitat de les hisendes forals: territoris històrics del País Basc i Comunitat Foral de Navarra	26
2.1. Introducció	26
2.2. Territoris històrics del País Basc	27
2.2.1. Normativa bàsica	27
2.2.2. Competències dels territoris històrics i de l'Estat	28
2.2.3. Residència habitual i domicili fiscal al País Basc	28
2.2.4. Normes del concert sobre imposició directa	30
2.2.5. Normes del concert sobre imposició indirecta	37
2.2.6. Altres tributs	43
2.3. Comunitat Foral de Navarra	43
2.3.1. Normativa bàsica	43
2.3.2. Competències de Navarra i de l'Estat i residència fiscal	43
2.4. Normes del conveni sobre imposició directa i indirecta. Altres tributs	44
3. Fiscalitat de les hisendes locals	47
3.1. Introducció	47
3.1.1. Normativa aplicable	47

3.1.2.	Potestat tributària de les entitats locals. Autonomia i suficiència financera	48
3.1.3.	Delegació de funcions en matèria fiscal i financera dels ens locals	49
3.1.4.	Les ordenances fiscals	50
3.2.	Els ingressos de les hisendes locals	52
3.2.1.	Els recursos econòmics en general	53
3.2.2.	Recursos específics de cada entitat local	55
3.3.	Ingressos tributaris	59
3.3.1.	Concepte i característiques	59
3.3.2.	Impostos locals	59
3.4.	Taxes, contribucions especials i preus públics	73
Resum		76
Bibliografia		79

Introducció

L'article 2 de la Constitució declara solemnement:

“la Constitució es fonamenta en la indissoluble unitat de la Nació espanyola, pàtria comuna i indivisible de tots els espanyols, i reconeix i garanteix el dret a l'autonomia de les nacionalitats i regions que la integren i la solidaritat entre totes elles”.

Superada la visió unitària de la Hisenda pública mantinguda per diversos corrents de pensament econòmic, apareix la necessitat d'estudiar la Hisenda des d'un àmbit inferior a l'estatal.

Neix així el federalisme fiscal, el principal objectiu del qual se centra en l'estudi de les relacions entre els diversos nivells d'hisenda, per a donar resposta a dues qüestions íntimament relacionades: determinar quins són aquests nivells òptims i assignar competències a cadascun.

Des d'un punt de vista econòmic, la descentralització està justificada en la mesura en què permeti assolir els objectius d'eficiència (assignació eficient), equitat (redistribució) i estabilització, objectius que constitueixen les raons bàsiques d'intervenció del sector públic en l'economia.

Ara bé, arribats a aquest punt, hem de destacar que l'anàlisi econòmica no té en compte els aspectes polítics d'aquesta matèria. Moltes vegades, la descentralització fiscal no solament és un procés de descentralització administrativa, sinó que revesteix característiques d'acord o pacte polític entre diferents comunitats amb característiques diferencials.

Des d'aquesta perspectiva, haurem d'abordar l'estudi de les hisendes autonòmiques i locals que configuren l'Estat espanyol com el resultat d'un procés polític de descentralització que no sempre obeeix a raons ni principis econòmics.

La Constitució espanyola de 1978 declara en l'article 2 el dret a l'autonomia de les diverses regions i nacionalitats que la integren. Com a resultat d'aquest reconeixement, es recull en el títol VIII una nova organització territorial que ha d'abordar l'Estat. S'estableixen, com a resultat d'aquesta nova organització territorial, tres nivells de govern: l'estatal, l'autonòmic i el local, als quals cal assignar competències i dotar de recursos necessaris per a complir els principis de suficiència i autonomia.

En l'àmbit financer, l'article 156 de la Constitució reconeix l'autonomia de les comunitats per al desplegament i execució de les seves competències d'acord amb els principis de coordinació amb la Hisenda estatal i de solidaritat entre tots els espanyols. L'article 157 enumera els recursos de les comunitats i assenyalava que aquests estan constituïts per:

- a) impostos cedits totalment o parcialment per l'Estat, recàrrecs sobre impostos estatals i altres participacions en els ingressos de l'Estat;
- b) els seus propis impostos, taxes i contribucions especials;
- c) transferències d'un fons de compensació interterritorial i altres assignacions amb càrrec als pressupostos generals de l'Estat;
- d) rendiments procedents del seu patrimoni i ingressos de dret privat, i
- e) el producte de les operacions de crèdit.

En aquest mateix precepte s'estableixen els límits a les competències tributàries atribuïdes a les comunitats i s'obre la possibilitat que una llei orgànica desplegui les competències financeres establertes en l'apartat 1, les normes per a resoldre conflictes i les possibles formes de col·laboració.

Finalment, l'article 158 estableix els instruments per a fer efectiu el principi de solidaritat.

Ara bé, el sistema de finançament perfilat en aquests articles no s'aplica en totes les comunitats. En virtut del reconeixement als drets històrics recollits en la disposició addicional primera del text constitucional, la Comunitat Foral de Navarra i la Comunitat del País Basc es regeixen per un sistema de conveni o concert, respectivament. Aquest règim consisteix bàsicament en el dret sobre la gestió, liquidació i recaptació tributària generades en l'àmbit territorial de la seva jurisdicció respectiva, de tal manera que representa una substitució completa de la Hisenda estatal per la hisenda respectiva del País Basc o Navarra. Aquestes hisendes financen les seves despeses amb la seva recaptació pròpia i, addicionalment, transfereixen a l'Estat una aportació (denominada *contingent*) com a compensació als costos incorreguts per l'Estat en la prestació de serveis en l'àmbit de la comunitat.

Així, ens trobem amb un règim especial i propi aplicable a aquestes comunitats i un règim de finançament denominat *comú* aplicable a la resta de les autonomies, si bé a les ciutats autònomes de Ceuta i Melilla i la comunitat de les Canàries l'aplicació d'aquest règim comú està esquitxada de no poques especialitats, que se centren bàsicament en l'àmbit de la imposició indirecta.

Objectius

Els objectius generals d'aquest mòdul són els següents:

1. Identificar els diferents nivells territorials d'Hisenda pública.
2. Reflexionar sobre l'assignació de competències tributàries entre els diferents nivells i el compliment dels principis d'autonomia financera i suficiència.
3. Analitzar el paper de les hisendes autonòmiques i locals en el sistema tributari espanyol.

Aquests objectius es concreten de manera més específica en els següents:

- Conèixer la normativa reguladora del model de finançament autonòmic.
- Analitzar la situació actual de la tributació pròpia de les comunitats autònomes en règim comú i el règim de cessió de tributs.
- Comprendre quins elements són necessaris per a la coordinació de la gestió tributària.
- Estudiar la normativa i el règim tributari de les hisendes forals del País Basc i Navarra.
- Comprendre el finançament de les hisendes locals i quina és la seva potestat tributària.
- Conèixer l'impost sobre béns immobles, l'impost sobre activitats econòmiques, l'impost sobre vehicles de tracció mecànica, l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana i altres tributs locals.

1. Fiscalitat del règim general

1.1. Normativa reguladora i principis inspiradors del sistema

El passat 28 de novembre de 2011, el diari *La Vanguardia* publicava una notícia en la qual donava (o intentava) donar resposta a la qüestió següent: “Què és el pacte fiscal?”, per a afegir a continuació “El Govern i la comissió d'estudi del Parlament prenen com a model el concert basc i reclamen la creació d'una Agència Tributària que recapti tots els impostos, i també una estricta relació bilateral de la Generalitat amb l'Estat”.

Notícies com aquesta omplen contínuament la nostra premsa diària i posen de manifest la transcendent importància que el tema del finançament de les comunitats té en el panorama polític actual. Per entendre el perquè d'aquestes reclamacions, hem de conèixer el sistema de finançament vigent i les mancances que presenta.

En aquest primer apartat, centrarem els nostres esforços en l'estudi del que hem denominat règim comú, aplicable a totes les comunitats a excepció del País Basc i Navarra.

En el marc i desplegament de les previsions constitucionals, l'actual règim de finançament de les comunitats autònomes (CA) en règim comú està recollit en la normativa següent (a més del que es disposa en els estatuts d'autonomia respectius):

- Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes (LOFCA d'ara endavant), amb les modificacions introduïdes per la Llei orgànica 3/2009, de 18 de desembre, i per la Llei orgànica 6/2015, de 12 de juny.
- Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el règim de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries, que deroga l'anterior llei 21/2001.
- Les respectives lleis de cessió de tributs de l'Estat a cadascuna de les comunitats autònomes i la Llei orgànica 6/2015, de 12 de juny.

Aquest nou panorama normatiu, fruit de l'Acord 6/2009 adoptat pel Consell de Política Fiscal i Financera de les Comunitats Autònomes per a la reforma del sistema de finançament de les comunitats autònomes en règim comú, és el punt de partida que ens ha de servir de base per a l'estudi de la tributació autonòmica.

El sistema de finançament definit en la LOFCA intenta donar resposta a tres principis fonamentals:

- **El principi d'autonomia financera:** en l'àmbit financer, aquest principi es concreta que les comunitats autònomes gaudeixin d'autonomia per al desplegament i execució de les competències assignades.
- **El principi de suficiència financera:** es concreta en la necessitat que les comunitats disposin dels instruments i mecanismes necessaris per a generar els recursos suficients per a fer front a les competències reconegudes.
- **El principi de solidaritat:** té com a finalitat corregir els desequilibris interterritorials.

Per a donar resposta a aquests principis, s'articula una sèrie de recursos financers de les comunitats autònomes que apareixen recollits en l'article 157 de la Constitució. En la mateixa línia, l'article 4 de la LOFCA enumera els recursos financers de les comunitats autònomes.

Article 4 de la LOFCA

"1. De conformitat amb l'apartat 1 de l'article 157 de la Constitució, i sense perjudici del que estableix la resta de l'articulat, els recursos de les comunitats autònomes estan constituïts per:

- a) Els ingressos procedents del seu patrimoni i la resta de dret privat.
- b) Els seus propis impostos, taxes i contribucions especials.
- c) Els tributs cedits, totalment o parcialment, per l'Estat.
- d) La participació en el Fons de Garantia de Serveis Públics Fonamentals.
- e) Els recàrrecs que es puguin establir sobre els tributs de l'Estat.
- f) Les participacions en els ingressos de l'Estat per mitjà dels fons i mecanismes que estableixin les lleis.
- g) El producte de les operacions de crèdit.
- h) El producte de les multes i sancions en l'àmbit de la seva competència.
- i) Els seus propis preus públics.

2. Si escau, les comunitats autònomes poden obtenir igualment ingressos procedents de:

- a) Les assignacions que s'estableixin en els pressupostos generals de l'Estat, d'acord amb el que disposa aquesta llei.
- b) Les transferències dels Fons de Compensació Interterritorial, els recursos del qual tenen el caràcter de càrrega general de l'Estat als efectes previstos en els articles 2, 138 i 158 de la Constitució".

En vista del que estableixen els articles 157 de la Constitució i 4 de la LOFCA, podem deduir en la taula següent la classificació dels recursos de les CA.

Recursos de les comunitats autònomes en règim comú

Recursos percebuts		Recursos propis	
Incondicionats	Condicionats	Incondicionats	Condicionats
Tributs cedits	Fons compensació interterritorial	Tributs propis	Operacions de crèdit
Fons de garantia de serveis públics fonamentals	Subvencions corrents i de capital	Recàrrecs sobre tributs estatals	
Fons de suficiència global	Convenis i contractes programes		
Taxes afectes a serveis públics	Fons europeus		
Fons de convergència			

Font: AEAT

En què:

- En funció de l'origen dels recursos ens trobem amb el següent:
 - recursos propis que tenen l'origen en la comunitat mateixa, i
 - recursos percebuts que tenen l'origen en fonts externes a la comunitat.
- Atenent a la capacitat de la comunitat autònoma per a adscriure'ls a les seves polítiques de despesa, ens trobem amb el següent:
 - finançament condicionat: recursos que han de ser aplicats a una fi concreta i determinada, i
 - finançament incondicionat: recursos que no tenen una fi predeterminada i que poden ser destinats a finançar qualsevol tipus de despesa.

De l'examen d'aquests recursos, observem que tenen naturalesa tributària els tributs cedits; els tributs propis, ja siguin impostos, taxes o contribucions especials, i els recàrrecs sobre impostos estatals.

A aquestes tres figures dedicarem la nostra atenció, però abans cal fer una important reflexió.

Quan parlem del règim aplicable a les comunitats sotmeses al règim comú, hem de posar en evidència la inexistència d'un vertader sistema tributari en sentit estricte entès com un conjunt ordenat, coherent i sistemàtic de tributs autonòmics.

Els estrets i difusos límits establerts per la Constitució i desplegats en la Llei orgànica de finançament autonòmic a la creació de tributs propis de les comunitats autònomes que no poden recaure sobre fets imposables gravats per l'Estat ni sobre fets imposables gravats pels tributs locals han determinat una escassa rellevància pràctica de les hisendes autonòmiques. A mesura que el Tribunal Constitucional ha anat perfilant els límits recollits en la Constitució i en les lleis, les diverses autonomies han anat desplegant figures tributàries els fets imposables de les quals giren bàsicament entorn del joc i el medi ambient d'una escassa rellevància recaptatòria i amb escassa significació. Les dificultats a l'hora de desplegar un vertader sistema tributari propi han determinat una total dependència de les finances autonòmiques de la hisenda estatal. La immensa majoria dels ingressos autonòmics procedeixen o bé de cessions d'impostos estatals, de transferències establertes en els pressupostos generals o dels fons de compensació establerts en les normes de finançament. Les fonts pròpies de finançament han quedat, així, relegades a un paper secundari i residual.

1.2. Els tributs propis

1.2.1. Concepte

El passat 24 de febrer de 2011, un titular de la versió digital del diari *El País* deia "Las comunidades tienen 50 tributos propios que solo aportan el 1% de la recaudación", i a continuació afegia, citant fonts del Registre d'Economistes d'Assessors Fiscals, "El bosque que hasta ahora ha representado la fiscalidad autonómica se está convirtiendo en una selva oscura".

Aquesta notícia ens introdueix en la significació i importància d'aquests tributs en el sistema fiscal actual.

Tal com hem vist, tant l'article 157 de la Constitució com l'article 4 de la LOFCA enumeren com una de les fonts de finançament de les comunitats els tributs propis. Aquest reconeixement genèric s'ha d'emmarcar en l'exigència de dos requisits (límits) al seu establiment:

- que s'estableixin i exigeixin d'acord amb el que estableixen la Constitució i les lleis. O el que és el mateix, respecte al principi de jerarquia normativa, i
- que no recaiguin sobre fets imposables ja gravats per l'Estat, al·ludint directament al principi de prohibició a la doble imposició de determinades manifestacions de capacitat econòmica.

Abans d'entrar a analitzar aquests límits, hem de centrar el concepte: a què ens referim quan parlem de tributs propis? En parlar de tributs propis, podríem posar l'accent en dues accepcions possibles: entendre que el qualificatiu de *propis* fa referència a aquells tributs el producte dels quals redunda en les arques de l'ens titular o fer especial referència a la titularitat normativa, és a dir, un tribut és propi d'una determinada comunitat quan aquesta sigui la ti-

tular de la potestat normativa. D'aquestes dues possibles accepcions, la doctrina s'ha decantat de manera majoritària pel factor de la titularitat normativa, i ha definit aquesta figura com aquella en què la comunitat autònoma en determina tant la creació com la determinació dels seus elements essencials i li correspon la gestió directa.

En altres paraules, són tributs propis aquells l'establiment dels quals és aprovat per l'assemblea legislativa de la comunitat autònoma respectiva.

1.2.2. Límits

Una vegada definit el concepte objecte d'estudi, ens centrarem en l'anàlisi dels límits al·ludits.

L'article 133.2 de la Constitució espanyola al·ludeix al **principi de jerarquia normativa**. Aquest límit es reproduïx en l'article 6.1 de la LOFCA.

Article 133.2 CE

“Les comunitats autònomes [...] poden establir i exigir tributs d'acord amb la Constitució i les lleis”.

L'al·lusió a la Constitució sembla clara; més difusa es presenta l'al·lusió a les lleis.

En abordar l'establiment d'una nova figura tributària, el legislador autonòmic ha de respectar necessàriament els principis tributaris recollits en l'article 31 del text constitucional, que han d'inspirar tot el sistema tributari i que no són uns altres que els de capacitat econòmica, igualtat, justícia, progressivitat i no-confiscatorietat.

Quant al terme *lleis*, la seva accepció es presenta més discutida. D'acord amb el que estableix l'article 133.1 de la Constitució, la potestat originària per a establir i exigir tributs correspon a l'Estat, que solament es veu sotmès al que estableix el text constitucional. La potestat tributària de les comunitats es veu sotmesa a la Constitució i a les lleis. Per a poder entendre i interpretar correctament les postures mantingudes per la doctrina entorn d'aquest article, cal indicar que aquest precepte és una transcripció literal del que estableix l'anterior Llei general tributària de 1963, text preconstitucional que no tenia en compte l'actual vertebració territorial de l'Estat espanyol. D'acord amb una primera interpretació, que podríem denominar restrictiva i que sembla ancorada en una visió unitària de l'estat, l'al·lusió al respecte a les lleis fa precisa l'existència d'un acte previ de l'Estat, titular del dret originari, de derivació que autoritza a les comunitats l'establiment de determinat tribut. Una segona interpretació del terme *lleis*, més d'acord amb l'actual estructura territorial, entén que el que

recull aquest article és el necessari respecte al principi de jerarquia normativa al qual es veu sotmès el legislador autonòmic l'hora d'abordar l'establiment d'un tribut.

El segon límit, relatiu a la **prohibició de la doble imposició interna**, el trobem reflectit en els apartats dos i tres de l'article 6 de la LOFCA.

Article 6 de la LOFCA

“Dos. Els tributs que estableixin les comunitats autònomes no poden recaure sobre fets imposables gravats per l'Estat. Quan l'Estat, en l'exercici de la seva potestat tributària originària, estableixi tributs sobre fets imposables gravats per les comunitats autònomes que representin a aquestes una disminució d'ingressos, instrumenta les mesures de compensació o coordinació adequades en favor d'aquestes.

Tres. Els tributs que estableixin les comunitats autònomes no poden recaure sobre fets imposables gravats pels tributs locals. Les comunitats autònomes poden establir i gestionar tributs sobre les matèries que la legislació de règim local reservi a les corporacions locals. En tot cas, s'han d'establir les mesures de compensació o coordinació adequades a favor d'aquelles corporacions, de manera que els ingressos d'aquestes corporacions locals no es vegin minvats ni reduïts tampoc en les seves possibilitats de creixement futur”.

En aquests apartats es recull, d'una banda, la impossibilitat que els tributs autonòmics recaiguin sobre manifestacions de capacitat econòmica ja gravades per l'Estat i, d'una altra, que els tributs propis de les CA recaiguin sobre fets imposables sotmesos a gravamen dels tributs locals. D'aquesta manera pretén evitar una sobreimposició sobre un mateix fet imposable, ja sigui aquest regulat per l'Estat o per les corporacions locals.

Segons la interpretació que donem a aquesta prohibició de la doble imposició, la capacitat tributària de les comunitats es veu limitada el màxim. Si analitzem la normativa tributària emanada tant de l'Estat com dels ens locals, ens trobem que el possible camp d'actuació de les comunitats autònomes es veu tremendament limitat. Les principals fonts de capacitat econòmica, ja siguin la renda, riquesa o consum, es veuen gravades per figures tributàries desplegades principalment per l'Estat, per la qual cosa les comunitats han de fer un important exercici d'imaginació per a poder trobar nous fets imposables per gravar.

Per entendre el vertader sentit d'aquesta prohibició, haurem d'analitzar l'abast dels límits continguts en l'article 6 de la LOFCA.

L'apartat dos disposa que els tributs que estableixin les comunitats autònomes no poden recaure sobre fets imposables gravats per l'Estat. Com hem d'interpretar aquesta limitació?

La doctrina ha desplegat dues postures enfrontades:

- Una primera interpretació identifica l'expressió *fet imposable* amb matèria tributària, objecte material o riquesa gravada. Aquesta interpretació comportaria una prohibició total de qualsevol tribut autonòmic que gravi riqueses que ja hagin estat sotmeses a gravamen per l'Estat i, en conseqüèn-

cia, la possibilitat de desplegar tributs propis de les comunitats seria pràcticament nul·la.

- Una segona interpretació identifica *fet imposable* amb el concepte tècnic i literal recollit en l'article 20.1 de la Llei general tributària (Llei 58/2003, de 17 de desembre). D'acord amb aquesta interpretació, el que limita la norma és l'establiment de tributs amb fets impossibles idèntics als definits per les normes de l'Estat, però es considera acceptable l'existència de tributs autonòmics el fet imposable dels quals sigui lleugerament diferent de l'estatal.

Article 20.1 de la Llei general tributària

“El fet imposable és el pressupost fixat per la Llei per a configurar cada tribut i la realització del qual origina el naixement de l'obligació tributària principal”.

El Tribunal Constitucional ha tingut oportunitat de reflexionar sobre el contingut de l'article 6 de la LOFCA. Així, en les sentències de 26 de març de 1987 i en la sentència de 7 de juny de 1993 assenyala que el que l'article 6.2 prohibeix, en els seus propis termes, és la duplicitat de fets impossibles estrictament. L'alt tribunal es decanta per una interpretació literal de l'article en qüestió i deixa, en conseqüència, plena llibertat a les comunitats per a establir tributs, sempre que el fet imposable definit en la llei reguladora del tribut no sigui idèntic al regulat per la llei estatal.

Ara bé, si analitzem el panorama actual de la tributació pròpia autonòmica, observem que cap comunitat ha fet ús d'aquesta àmplia capacitat normativa que atorga la interpretació del Constitucional i ha limitat la seva actuació a terrenys no explorats per la normativa tributària estatal.

Per a completar l'estudi dels límits a la tributació pròpia autonòmica, cal fer referència al contingut de l'article 9 de la LOFCA.

Article 9 de la LOFCA

“Les comunitats autònomes poden establir els seus propis impostos, respectant, a més del que estableix l'article 6 d'aquesta llei, els principis següents:

- a) No es poden subjectar elements patrimonials situats, rendiments originats ni despeses fetes fora del territori de la comunitat autònoma respectiva.
- b) No es poden gravar, com a tals, negocis, actes o fets celebrats o realitzats fora del territori de la comunitat impositora, ni la transmissió o exercici de béns, drets i obligacions que no hagin nascut ni s'hagin de complir en aquest territori o en què el seu adquirent no hi resideixi.
- c) No poden representar obstacle per a la lliure circulació de persones, mercaderies i serveis cabdals ni afectar de manera efectiva la fixació de residència de les persones o la ubicació d'empreses i capitals dins del territori espanyol, d'acord amb el que estableix l'article 2.1.a, ni comportar càrregues traslladables a altres comunitats”.

1.2.3. Situació actual de la tributació pròpia de les comunitats autònomes

En relació amb els impostos, un examen de l'evolució de la matèria posa de manifest que els inicis de la imposició pròpia autonòmica es van centrar a gravar el joc i les terres infrautilitzades. A mesura que les comunitats van assumir competències sobre el joc, van substituir els impostos per taxes i s'ha produït un esforç d'imaginació per trobar nous fets imposables per sotmetre a gravamen. En aquesta línia, s'ha produït recentment un increment de la denominada fiscalitat ambiental.

A continuació, a títol il·lustratiu, exposem els impostos en vigor en les diferents comunitats:

- Andalusia
 - Impost sobre terres infrautilitzades.
 - Impost sobre dipòsit de residus perillosos.
 - Impost sobre dipòsit de residus radioactius.
 - Impost sobre emissió de gasos a l'atmosfera.
 - Impost sobre abocaments a les aigües litorals.
 - Impost sobre els dipòsits de clients en les entitats de crèdit.
 - Impost sobre bosses de plàstic d'un sol ús.
 - Cànon de millora d'infraestructures hidràuliques de depuració d'interès de la comunitat autònoma.
- Aragó
 - Impost sobre el dany mediambiental causat per la instal·lació de transports per cable.
 - Impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de contaminants a l'atmosfera.
 - Impost sobre el dany mediambiental causat per les grans àrees de venda.
 - Impost sobre contaminació d'aigües.
 - Impost sobre determinats usos i aprofitaments de l'aigua embassada.
 - Cànon de sanejament.
- Astúries
 - Impost sobre finques o explotacions agràries infrautilitzades.
 - Impost sobre el joc del bingo.
 - Impost sobre grans establiments comercials.
 - Impost sobre el desplegament de determinades activitats que incideixen en el medi ambient.
 - Impost sobre afectacions ambientals de l'ús de l'aigua.
 - Cànon de sanejament.
- Balears
 - Impost sobre els premis del joc del bingo.

- Impost sobre estades turístiques.
- Cànon de sanejament.

- Canàries
 - Impost especial sobre combustibles derivats del petroli.
 - Impost sobre les labors del tabac.
 - Cànon d'aigües.
 - Cànon d'abocament.

- Cantàbria
 - Impost sobre bosses de plàstic d'un sol ús.
 - Impost sobre dipòsits de residus en abocadors.
 - Cànon d'aigua residual.

- Castella - la Manxa
 - Impost sobre determinades activitats que incideixen en el medi ambient.
 - Cànon eòlic.

- Catalunya
 - Cànon de l'aigua.
 - Cànon sobre la deposició controlada de residus municipals.
 - Cànon sobre la deposició controlada dels residus de la construcció.
 - Cànon sobre la incineració de residus municipals.
 - Cànon sobre estades en establiments turístics.
 - Cànon sobre el dipòsit controlat de residus industrials.
 - Gravamen de protecció civil.
 - Impost sobre grans establiments comercials.
 - Impost sobre habitatges buits.
 - Impost sobre begudes ensucrades envasades.
 - Impost sobre l'emissió de diòxid de nitrogen a l'atmosfera.
 - Impost sobre l'emissió de gasos i partícules a l'atmosfera.

- Extremadura
 - Impost sobre aprofitaments cinegètics.
 - Impost sobre dipòsits de les entitats de crèdit.
 - Impost sobre instal·lacions que incideixen en el medi ambient.
 - Impost sobre l'eliminació de residus en abocadors.
 - Cànon de sanejament.

- Galícia
 - Cànon de sanejament.
 - Impost sobre el joc del bingo.
 - Impost sobre la contaminació atmosfèrica.
 - Impost sobre el dany mediambiental causat per determinats usos i aprofitaments de l'aigua embassada.
 - Impost compensatori ambiental miner.

- Cànon edic.
- Madrid
 - Impost sobre la instal·lació de màquines en establiments d'hostaleria autoritzats.
 - Impost sobre dipòsits de residus.
- Múrcia
 - Cànon de sanejament.
 - Impost sobre els premis del joc del bingo.
 - Impost sobre l'emmagatzematge o dipòsit de residus a la regió.
 - Impost sobre abocaments a les aigües litorals.
 - Impost per emissions de gasos contaminants a l'atmosfera.
- La Rioja
 - Cànon de sanejament.
- València
 - Cànon de sanejament.

En un intent d'ordenar aquesta profusió normativa, podem classificar els impostos autonòmics en funció de la seva finalitat i del seu objecte imposable en alguna de les categories següents:

- Impostos mediambientals tradicionals, com són els cànon de sanejament i altres impostos sobre l'aigua.
- Impostos sobre activitats i instal·lacions que provoquen o poden provocar danys al medi ambient.
- Impostos que atenen la funció social de la propietat.
- Impostos sense finalitats extrafiscales, com els impostos que recauen sobre el joc, l'impost extremeny sobre aprofitaments cinètics o els impostos sobre dipòsits.

En relació amb les taxes, l'article 7.1 de la LOFCA assenyala que les comunitats autònomes poden establir taxes per a la prestació de serveis públics o la realització d'activitats en règim de dret públic de competència seva que afectin o beneficiïn de manera particular els subjectes passius quan no siguin de sol·licitud voluntària (o s'hi refereixin), i també quan no siguin prestats o duts a terme pel sector privat.

Finalment, l'article 8.1 de la LOFCA disposa que les comunitats autònomes poden establir **contribucions especials** per a l'obtenció del subjecte passiu d'un benefici o augment de valor dels seus béns com a conseqüència que la comunitat faci obres públiques o de l'establiment o ampliació a càrrec seu de serveis públics.

1.3. Tributs cedits

L'article 157.2 de la Constitució al·ludeix als tributs cedits com un dels recursos de què disposen les comunitats autònomes. No trobem en el text constitucional més referències a aquesta matèria. El seu desplegament es troba en la Llei orgànica de finançament autonòmic (LOFCA), on s'estableixen els principis generals, els punts de connexió, els tributs susceptibles de cessió i l'abast de la cessió normativa, i en la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el règim de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries, llei que deroga l'anterior 21/2001, en la qual es despleguen els aspectes assenyalats en la LOFCA.

1.3.1. Concepte

La LOFCA (art. 10) disposa que són **tributs cedits** els establerts i regulats per l'Estat el producte del qual correspongui a la comunitat autònoma.

La cessió de tributs de l'Estat es pot fer de manera total o parcial. La cessió és total si se cedeix la recaptació corresponent a la totalitat dels fets imposables previstos en el tribut que es tracti. La cessió és parcial si se cedeix la d'algun o alguns dels fets imposables esmentats o part de la recaptació corresponent a un tribut. En tots dos casos, la cessió pot comprendre competències normatives en els termes que determini la llei que reguli la cessió de tributs.

S'entén efectuada la cessió quan hagi tingut lloc en virtut de precepte exprés de l'estatut corresponent, sense perjudici que el seu abast i condicions s'estableixin en una llei específica.

1.3.2. Tributs cedibles

L'article 11 de la LOFCA estableix els tributs susceptibles de ser cedits.

Article 11 de la LOFCA

Solament poden ser cedits a les comunitats autònomes, en les condicions que estableix aquesta llei, els tributs següents:

- a) Impost sobre la renda de les persones físiques, amb caràcter parcial amb el límit màxim del 50%.
- b) Impost sobre el patrimoni.
- c) Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.
- d) Impost sobre successions i donacions.
- e) Impost sobre el valor afegit, amb caràcter parcial amb el límit màxim del 50%.
- f) Els impostos especials de fabricació, amb excepció de l'impost sobre l'electricitat, amb caràcter parcial amb el límit màxim del 58% de cadascun d'aquests.
- g) L'impost sobre l'electricitat.
- h) L'impost especial sobre determinats mitjans de transport.
- i) Els tributs sobre el joc.
- j) L'impost sobre hidrocarburs, amb caràcter parcial amb el límit màxim del 58% per al tipus estatal general i en la totalitat per al tipus estatal especial i per al tipus autonòmic.

1.3.3. Punts de connexió

Els punts de connexió determinen:

- els criteris de distribució del rendiment dels diferents tributs cedits a cadascuna de les comunitats autònomes i, per tant,
- la comunitat autònoma competent per a gestionar-los (en el cas de tributs cedits la gestió dels quals li correspongui).

Tal com hem avançat, en la Llei orgànica de finançament autonòmic es fixen amb caràcter genèric els punts de connexió. En aquest sentit, cal tenir present el que assenyala l'apartat 4 de l'article 10.

Apartat 4 de l'article 10 de la LOFCA

“Sense perjudici dels requisits específics que estableixi la Llei de cessió:

- a) Quan els tributs cedits siguin de naturalesa personal, la seva atribució a una comunitat autònoma es fa en funció del domicili fiscal dels subjectes passius, excepte en el gravamen d'adquisicions per causa de mort, en el qual s'atén al del causant.
- b) Quan els tributs cedits gravin el consum, la seva atribució a les comunitats autònomes es du a terme bé en funció del lloc de consum, bé en funció del lloc en el qual el venedor faci l'operació per mitjà d'establiments, locals o agències, bé en funció dels consums calculats sobre una base estadística.
- c) Quan els tributs cedits gravin operacions immobiliàries, l'atribució a les comunitats autònomes es fa en funció del lloc on es trobi l'immoble”.

Aquests principis generals estan desplegats en els articles 30 a 44 de la Llei 22/2009.

Resumint els criteris fixats en la normativa per als principals impostos, podem assenyalar:

1) **Impost sobre la renda de les persones físiques.** Se cedeix a la comunitat autònoma el rendiment corresponent a les persones físiques que tinguin en aquest territori la residència habitual. La residència habitual es determina d'acord amb els criteris següents d'aplicació successiva:

- permanència durant més nombre de dies dins del període impositiu. La Llei presumeix, excepte prova en contra, que una persona física roman al territori d'una comunitat autònoma en el qual es trobi l'habitatge habitual;
- al territori de la comunitat autònoma on tingui el principal centre d'interessos, considerant com a tal el territori on el subjecte passiu obtingui la major part de la base imposable de l'IRPF;
- en el lloc de l'última residència declarada a l'efecte de l'IRPF.

Residència habitual

L'article 28 de la Llei 22/2009 recull una casuística important per a determinar, en cas de conflicte, la residència habitual de les persones físiques.

2) **Impost sobre el patrimoni.** Se cedeix a la comunitat en la qual el contribuent tingui la residència habitual.

3) **Impost sobre successions i donacions.** En les adquisicions *mortis causa* se cedeixen a la comunitat en la qual el causant tingui la residència habitual en la data de la meritació de l'impost. En les transmissions gratuïtes *inter vivos*, si el bé donat és un immoble o drets sobre aquest, se cedeix a la comunitat en la qual es trobin els béns; per a la resta dels béns, se cedeix a la comunitat en la qual el donatari tingui la residència habitual en la data de la meritació.

4) **Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.** S'estableix amb caràcter general el criteri d'atribuir el rendiment a la comunitat en la qual el subjecte passiu tingui la residència habitual. S'estableixen una sèrie de regles especials, entre les quals destaquen:

- Quan es tracti d'operacions sobre immobles, s'atribueix a la comunitat en la qual es trobi.
- En el cas de constitució d'hipoteques, penyores sense desplaçament o sobre bucs o aeronaus, se cedeix a la comunitat en la qual s'hagin inscrit aquests actes.
- Quan es tracti de documents gravats per la quota fixa d'actes jurídics documentats, se cedeix a la comunitat en la qual s'autoritzi o atorguin.

5) **Impost sobre el valor afegit.** Se cedeix a les comunitats el rendiment corresponent al consum produït al seu territori, segons l'índex de consum territorial certificat per l'Institut Nacional d'Estadística.

6) Impost sobre hidrocarburs. Se cedeix a cada comunitat el rendiment produït al seu territori, segons l'índex de lliuraments de gasolines, gasoils i fuels fets al seu territori.

7) Impost sobre labors de tabac. El rendiment que correspon a cada comunitat s'estableix tenint en compte l'índex de vendes a expenedories de tabac al seu territori, d'acord amb les dades facilitades pel Comissionat per al Mercat de Tabacs.

8) Impost sobre electricitat. El rendiment s'assigna en funció del consum net d'energia elèctrica de cada territori.

9) Impost especial sobre determinats mitjans de transport. El rendiment s'assigna a la comunitat a la qual correspongui el domicili fiscal del subjecte passiu.

1.3.4. Abast normatiu de la cessió

Abans d'analitzar la normativa que regula la matèria, cal assenyalar que la titularitat de les competències normatives i d'aplicació dels impostos el rendiment dels quals se cedeix, totalment o parcialment, a les comunitats autònomes, correspon a l'Estat, i també la potestat sancionadora i la revisió dels actes dictats en exercici d'aquestes competències. Quan una comunitat no faci ús de les facultats concedides, s'aplica en defecte la normativa de l'Estat.

D'acord amb el que s'ha assenyalat, l'article 19 dos de la LOFCA disposa que cada comunitat autònoma pot assumir, en els termes que estableixi la llei que reguli la cessió de tributs, les competències normatives següents:

- En l'impost sobre la renda de les persones físiques, la fixació de la quantia del mínim personal i familiar i la regulació de la tarifa i deduccions de la quota.
- En l'impost sobre el patrimoni, la determinació de mínim exempt i tarifa, deduccions i bonificacions.
- En l'impost sobre successions i donacions, reduccions de la base imposable, tarifa, fixació de la quantia i coeficients del patrimoni preexistent, deduccions i bonificacions, i també la regulació de la gestió.
- En l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses, la regulació del tipus de gravamen en arrendaments, en les concessions administratives, en la transmissió de béns mobles i immobles i en la constitució i cessió de drets reals que recaiguin sobre ells, excepte els drets reals de garantia; i en la modalitat d'actes jurídics documentats, el tipus de gravamen dels

documents notarial. Així mateix, poden regular deduccions de la quota, bonificacions i la gestió del tribut.

- En els tributs sobre el joc, la determinació d'exempcions, base imposable, tipus de gravamen, quotes fixes, bonificacions i meritació, i també la regulació de l'aplicació dels tributs.
- En l'impost especial sobre determinats mitjans de transport, la regulació dels tipus impositius.
- En l'impost sobre determinats hidrocarburs, la regulació del tipus impositiu autonòmic.

El detall de l'abast de les facultats normatives atribuïdes a les comunitats autònomes està desplegat en els articles 45 a 52 de la Llei 22/2009.

L'article 19 dos de la LOFCA també recull la possibilitat que, en el cas de tributs cedits, cada comunitat autònoma pugui assumir per delegació de l'Estat l'aplicació dels tributs, la potestat sancionadora i, si escau, la revisió, sense perjudici de la col·laboració que es pugui establir entre totes dues administracions, tot això d'acord amb el que especifica la llei que fixi l'abast i condicions de la cessió.

Aquesta possible delegació de competències no és aplicable a l'impost sobre la renda de les persones físiques, a l'impost sobre el valor afegit ni als impostos especials de fabricació. En tot cas, els òrgans estatals competents duen a terme la gestió, liquidació, recaptació i inspecció, i també la revisió, dels actes dictats en via de gestió de l'IRPF, IVA i impostos especials de fabricació.

Els articles 54 a 59 de la Llei 22/2009 aborden les qüestions relatives a la delegació de competències en matèria d'impost sobre el patrimoni, sobre successions i donacions, actes jurídics documentats, tributs sobre el joc i sobre determinats mitjans de transport.

En virtut d'aquests articles, podem indicar de manera resumida el següent:

- Les CA es fan càrrec, per delegació, de la gestió, liquidació, recaptació i inspecció, i també de la revisió dels actes dictats en via de gestió dels impostos enumerats abans.
- La Llei reserva a l'Estat determinades competències en l'àmbit de la gestió dels tributs (consultes tributàries), recaptació i revisió (recurs d'alçada ordinari i extraordinari per a unificar la doctrina).
- Tant la gestió com la recaptació i la inspecció dels tributs cedits s'han d'ajustar al que disposa la normativa estatal.

1.3.5. Òrgans de resolució de conflictes i de coordinació de la gestió tributària

El reconeixement de competències normatives a favor de les comunitats va fer sorgir la necessitat tant de crear organismes de resolució dels possibles conflictes que sorgissin a l'hora d'analitzar els punts de connexió establerts per les lleis com d'establir organismes de coordinació entre totes dues administracions.

L'article 23 de la LOFCA disposa que els conflictes que se suscitin en l'aplicació dels punts de connexió dels tributs siguin resolts per una junta arbitral. La composició i funcions d'aquest organisme estan recollits en els articles 23 i 24 de la LOFCA, i el seu règim jurídic ha estat desplegat pel Reial decret 2451/1998, de 13 de novembre.

Com a òrgans de coordinació, la Llei 22/2009 regula en l'article 65 el Consell Superior per a la Direcció i Coordinació de la Gestió Tributària, que és un òrgan col·legiat, integrat per representants de l'Administració tributària de l'Estat i de les comunitats autònomes i ciutats amb estatut d'autonomia, encarregat de coordinar la gestió dels tributs cedits, mentre que en l'article 66 es regulen els consells territorials per a la direcció i coordinació de la gestió tributària. Aquests consells territorials són òrgans col·legiats integrats per representants de l'Administració tributària de l'Estat i de la comunitat autònoma o de la ciutat amb estatut d'autonomia de què es tracti, als quals correspon coordinar la gestió dels tributs cedits en el seu àmbit territorial respectiu.

1.4. Altres recursos tributaris

L'últim dels recursos de les comunitats autònomes de naturalesa tributària al qual fa referència l'article 157 de la Constitució són els recàrrecs sobre impostos estatals.

Els recàrrecs es poden definir com un gravamen que s'estableix sobre un impost preexistent de la Hisenda estatal (impost base), al qual s'afegeix un determinat increment (recàrrec) de la quantitat que cal pagar.

El recàrrec presenta els mateixos elements configuradors de l'impost base sobre el qual s'estableix, però l'obligació d'ingressar el recàrrec és autònoma respecte de la d'ingressar l'impost base, encara que el normal és que totes dues obligacions estiguin unides i es gestionin de manera conjunta.

L'article 12 de la LOFCA assenyala els límits d'aquest recurs en establir el següent:

- Les comunitats autònomes solament poden establir recàrrecs sobre els tributs de l'Estat susceptibles de cessió, excepte en l'impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs. En l'impost sobre el valor afegit i impostos especials, únicament poden establir recàrrecs quan tinguin competències normatives en matèria de tipus de gravamen.
- Els recàrrecs previstos en l'apartat anterior no es poden configurar de manera que puguin representar una minoració en els ingressos de l'Estat per aquests impostos ni desvirtuar-ne la naturalesa o estructura.

Escassos recàrrecs autonòmics

Si examinem l'ús que les comunitats han fet de la possibilitat d'aplicar recàrrecs, veiem que ha estat més aviat escassa. Exceptuant l'intent d'establir un recàrrec sobre l'IRPF aprovat per l'Assemblea de Madrid mitjançant la Llei 15/1984, avui derogada, solament s'han establert recàrrecs autonòmics sobre la taxa estatal que grava el joc.

2. Fiscalitat de les hisendes forals: territoris històrics del País Basc i Comunitat Foral de Navarra

2.1. Introducció

El dret a l'autonomia de les comunitats autònomes (CA) és un dels principis reconeguts en l'article 2 de la Constitució espanyola. La garantia d'aquest dret exigeix l'establiment d'un sistema de finançament autonòmic que doti les CA de prou mitjans econòmics. Com acabem de veure, aquests recursos estan regulats en la Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes (LOFCA).

Art. 2 CE

La Constitució "reconeix i garanteix el dret a l'autonomia de les nacionalitats i regions" que integren el territori espanyol.

En el diari *El País*, en l'edició digital del 08/11/2011 i sota el títol "El pacto fiscal que España y Cataluña necesitan", s'analitzen els desavantatges d'una possible proposta de pacte fiscal amb Catalunya basada en un sistema de concert econòmic, a l'estil dels que existeixen al País Basc i Navarra.

Aquest mecanisme de finançament no és comú a totes les CA, ja que la Constitució reconeix, en la disposició addicional 1a. els règims forals dels territoris històrics del País Basc i de la Comunitat Foral de Navarra, així com especialitats pròpies de determinats territoris. Per tant, a més del sistema de finançament de les CA de règim comú, dues situacions d'especialitat estan perfectament delimitades:

- a) Els règims forals dels territoris històrics del País Basc i de la Comunitat Foral de Navarra.
- b) Els règims especials per raó del territori de Canàries, Ceuta i Melilla.

Les diferències principals entre els règims forals i el règim de finançament de les CA de règim comú se centren en dos aspectes bàsics:

- Les CA de règim foral tenen dret a establir i regular el seu propi règim tributari al seu territori, subjectant-se a les bases i principis que recull el concert econòmic o conveni econòmic i a l'estructura tributària de l'Estat.
- Les hisendes forals financen les seves despeses amb la seva pròpia recaptació i transfereixen a l'Estat una quantitat denominada *quota*, per sufragar

les càrregues suportades per l'Estat pels serveis que aquest presta al País Basc i Navarra.

Ens hi referirem a continuació.

2.2. Territoris històrics del País Basc

2.2.1. Normativa bàsica

La normativa bàsica aplicable en aquesta matèria es contenia inicialment en la Llei 12/1981, de 13 de maig, per la qual es va aprovar el concert econòmic amb l'Estat, vigent fins al 31 de desembre de 2001. El nou concert econòmic es va materialitzar en la Llei 12/2002, de 23 de maig, que va entrar en vigor el 25 de febrer de 2002, encara que els seus efectes es van retrotraure a l'1 de gener de 2002. Aquesta llei ha estat modificada parcialment per la Llei 28/2007, de 25 d'octubre, i per la Llei 7/2014, de 21 d'abril.

El nou concert econòmic manté, en termes similars als regulats per la Llei 12/1981, els principis generals sobre els quals s'ha d'assentar el sistema tributari als territoris històrics, els principis que regeixen l'elaboració de les seves normes tributàries i els que regulen la col·laboració amb l'Administració de l'Estat. Es destaca també el caràcter supletori de les normes vigents en territori comú.

A fi d'aconseguir una harmonització fiscal amb l'Estat, els territoris històrics han de seguir els criteris que exposem a continuació en l'elaboració de la seva normativa tributària, tal com indica l'article 3 de la Llei 12/2002:

- 1) S'han d'adequar a l'LGT quant a la terminologia i conceptes, excepte en les peculiaritats establertes en la llei del concert mateixa.
- 2) Han de mantenir una pressió fiscal efectiva global equivalent a la que hi ha en la resta de l'Estat.
- 3) Han de respectar i garantir la lliure circulació i establiment de les persones i la lliure circulació de béns, capitals i serveis en tot el territori espanyol, i han d'evitar efectes discriminatoris i el menyscapte en la competència empresarial, i també la distorsió en l'assignació de recursos.
- 4) Han d'utilitzar la mateixa classificació d'activitats econòmiques que en territori comú, sense perjudici de més desglossament.

D'altra banda, l'Estat i els territoris històrics, en l'exercici de les funcions que els competeixen, amb vista a la gestió, inspecció i recaptació dels seus tributs, s'han de facilitar mútuament les dades i els antecedents que calguin per a

Les CA de règim foral

Tenen dret a establir i regular el seu propi règim tributari al seu territori i finançar les seves despeses amb la seva pròpia recaptació, i transfereixen a l'Estat una quantitat denominada quota, per sufragar les càrregues suportades per l'Estat pels serveis que aquest presta al País Basc i Navarra.

Llei 12/2002

La normativa bàsica aplicable al règim tributari dels territoris històrics del País Basc (Àlaba, Guipúscoa i Biscaia) es troba actualment en la Llei 12/2002, de 23 de maig, per la qual s'aprova el concert econòmic, que ha estat modificada per la Llei 28/2007, de 25 d'octubre, i per la Llei 7/2014, de 21 d'abril.

l'exacció. Aquest principi de col·laboració origina, entre altres coses, la necessitat de preparació de plans d'inspecció conjunts o comunicació de les normes fiscals aprovades abans de l'entrada en vigor.

2.2.2. Competències dels territoris històrics i de l'Estat

Segons assenyalen els articles 1 i 5 de la Llei 12/2002, les institucions competents dels territoris històrics poden mantenir, establir i regular, dins del seu territori, el règim tributari, excepte aquells tributs que actualment es recaptin mitjançant monopolis fiscals, drets d'importació i els gravàmens a la importació en els impostos especials i en l'IVA.

De la mateixa manera, l'exacció, gestió, liquidació, inspecció, revisió i recaptació dels tributs que integren el sistema tributari dels territoris històrics correspon a les diputacions forals respectives.

Quant a les competències exclusives de l'Estat, aquestes són la regulació, gestió, inspecció, revisió i recaptació dels drets d'importació i dels gravàmens a la importació en els impostos especials i l'IVA, i també l'alta inspecció en l'aplicació del concert.

Un concepte fonamental per a determinar la competència de les diputacions forals en relació amb els tributs que integren el sistema tributari foral són els conceptes de residència habitual i domicili fiscal, als quals ens referirem a continuació.

2.2.3. Residència habitual i domicili fiscal al País Basc

Segons l'article 43 de la Llei 12/2002, s'entén que les persones físiques residents tenen la residència habitual al País Basc, i s'apliquen successivament les regles següents:

a) Quan romangui en aquest territori un **nombre més gran de dies** del període impositiu, en l'IRPF; o de l'any immediat anterior, comptat de data a data, que finalitzi el dia anterior al de la meritació, en l'impost sobre successions i donacions, en l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats i en l'impost especial sobre determinats mitjans de transport.

En la resta dels tributs, la residència habitual de les persones físiques és la mateixa que correspon per a l'IRPF a la data de meritació d'aquells.

Per a determinar el període de permanència, es computen les absències temporals. Tret de prova en contra, es considera que una persona física roman en territori basc quan s'hi trobi l'habitatge habitual.

b) Quan tinguin en territori basc el seu **principal centre d'interessos**, considerant com a tal el territori on obtingui la major part de la base imposable de l'IRPF. A aquests efectes, s'exclouen les rendes i guanys patrimonials derivats del capital mobiliari.

c) Quan sigui el territori basc el de la seva última **residència declarada** a l'efecte de l'IRPF.

Com a regles especials, es consideren residents en territori basc les persones físiques que romanguin en aquest territori més de 183 dies durant l'any natural, s'hi trobi el nucli principal o la base de les seves activitats empresarials o professionals o dels seus interessos econòmics o quan en territori basc resideixin habitualment el seu cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que en depenguin.

D'altra banda, a l'efecte del concert econòmic, s'entenen domiciliats fiscalment al País Basc:

a) Les **persones físiques** que tenen la residència habitual al País Basc.

b) Les **persones jurídiques i altres entitats** sotmeses a l'impost de societats (IS) que tenen al País Basc el seu domicili social, sempre que hi estigui efectivament centralitzada la gestió administrativa i la direcció dels seus negocis o, en un altre cas, quan es faci al País Basc aquesta gestió o direcció. Si no es pot establir el lloc del domicili d'acord amb aquests criteris, s'ha d'atendre al lloc on es trobi el valor principal del seu immobilitzat.

c) Els **establiments permanents** quan la gestió administrativa o la direcció dels seus negocis s'efectuï al País Basc. Si no es pot establir el lloc del domicili d'acord amb aquest criteri, s'ha d'atendre al lloc on hi hagi el valor principal del seu immobilitzat.

d) Les **societats civils i els ens sense personalitat jurídica** quan la seva gestió i direcció s'efectua al País Basc. Si amb aquest criteri és impossible determinar-ne el domicili fiscal, s'ha d'atendre el territori on es trobi el valor principal del seu immobilitzat.

Les discrepàncies que es puguin produir pel que fa a la domiciliació dels contribuents han de ser resoltes, amb audiència prèvia d'aquests, per la Junta Arbitral.

No produeixen efecte els canvis de residència que tinguin per objecte principal aconseguir menys tributació efectiva.

2.2.4. Normes del concert sobre imposició directa

En aquest apartat analitzarem les normes relatives als diferents impostos directes, contingudes en la Llei 12/2002.

Impost sobre la renda de les persones físiques

Segons l'article 6 de la Llei 12/2002, l'IRPF és un tribut concertat de normativa autònoma. Les diputacions forals, en establir la normativa reguladora d'aquest impost, no tenen més límits a la seva autonomia normativa que els principis d'harmonització fiscal continguts en l'article 3r. de la Llei 12/2002.

El criteri establert per a l'exacció d'aquest impost és que la tributació de les persones físiques s'ha de fer en un únic territori, d'acord amb les regles següents:

1) **Tributació per obligació personal:** quan el subjecte passiu tingui la residència habitual al País Basc, la diputació foral competent per raó del territori exigeix l'impost. Si la residència habitual es troba en territori comú, l'exacció de l'impost correspon a l'Administració tributària de l'Estat.

2) **Tributació per obligació real:** quan el subjecte passiu sigui resident a l'estranger i obtinguin rendes que s'entenguin obtingudes o produïdes al territori basc d'acord amb els criteris assenyalats en la Llei 12/2002, la diputació foral competent per raó del territori exigeix l'impost. Si la residència habitual es troba en territori comú, l'exacció de l'impost correspon a l'Administració tributària de l'Estat.

D'altra banda, els articles 7 a 13 de la Llei 12/2002 estableixen els punts de connexió que determinen quina és l'administració competent per a exigir les retencions i ingressos a compte en la font relativa als diversos components de renda.

En el cas de **rendiments del treball**, el criteri general és la competència de l'administració en el territori de la qual es faci el treball o presti el servei, amb les excepcions següents:

- **Retribucions de funcionaris i empleats de l'Estat al País Basc:** són exigibles per l'Administració de l'Estat.
- **Retencions sobre pensions i havers passius:** quan el perceptor tingui la residència habitual al País Basc, l'exigibilitat correspon a les diputacions forals.
- **Retribucions de membres de consells d'administració:** l'exacció correspon a l'Administració del domicili fiscal de l'entitat pagadora. No obstant això, si l'entitat pagadora tributa per l'impost de societats tant a l'Estat com

Tributació conjunta

Si els membres d'una unitat familiar tenen la residència en territoris diferents i opten per la tributació conjunta, és competent l'Administració del territori on tingui la residència habitual el membre amb més base liquidable.

Residència habitual

El concepte de residència habitual de les persones físiques es troba en l'article 43 esmentat de la Llei 12/2002.

a les diputacions forals, correspon l'exacció a totes dues administracions en proporció al volum d'operacions efectuades a cada territori.

Pel que fa als **rendiments d'activitats econòmiques**, el criteri és que les retencions i ingressos a compte siguin exigides per l'Administració competent del territori en què la persona obligada a retenir tingui la residència habitual o domicili fiscal. En qualsevol cas, les retencions són exigides per l'Administració de l'Estat o per les diputacions respectives quan corresponguin a rendiments satisfets per aquestes.

En el cas de **rendiments del capital mobiliari**, el criteri aplicable per a l'exacció depèn del tipus del rendiment que es tracti. Així, si es tracta d'interessos d'operacions bancàries, el criteri és la residència del perceptor. En cas de participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat i interessos d'obligacions i títols similars, les retencions sobre aquests conceptes corresponen a una administració o una altra en funció del lloc de tributació de l'empresa: si tributa de manera exclusiva en un territori, a l'administració competent; si tributa en tots dos territoris, a l'Administració estatal i a les diputacions forals en proporció al volum d'operacions efectuades en cadascun.

D'altra banda, també hi ha criteris específics aplicables, entre altres rendes, als rendiments dels drets de la propietat intel·lectual i industrial i d'assistència tècnica, interessos d'emprèstits, rendes vitalícies i temporals, operacions de capitalització, interessos d'operacions bancàries o rendiments procedents d'arrendaments de béns mobles, drets o mines.

En el cas de **guanys patrimonials derivats de la transmissió o reemborsament** d'accions o participacions d'IC, les retencions són exigides per l'administració del territori en el qual tingui el seu domicili fiscal o residència habitual l'accionista o partícip.

Per al cas dels premis, la retenció és exigida per l'Administració en el territori de la qual tingui la residència habitual o domicili fiscal el pagador, i en el supòsit d'arrendament i subarrendament de béns immobles, les retencions s'exigeixen en funció de la residència habitual o domicili fiscal de l'obligat a retenir. S'aplica el mateix criteri en les imputacions de renda.

Per la seva banda, les retencions sobre rendiments percebuts per persones que no tinguin la residència habitual en territori espanyol són exigides per l'administració del territori en el qual s'entenguin obtinguts els rendiments.

És important assenyalar que les **retencions, pagaments fraccionats i ingressos a compte** efectuats en un territori o un altre tenen validesa a l'efecte de l'IRPF del perceptor, sense que això impliqui, per al cas que s'hagin ingressat en una administració no competent, la renúncia de l'altra administració a la percepció de la quantitat sobre la qual tingui dret. D'altra banda, els territoris històrics han d'aplicar els mateixos tipus de retenció i ingressos a compte que l'Estat.

Impost sobre el patrimoni

L'impost sobre el patrimoni és un tribut concertat de normativa autònoma en el qual els territoris històrics tenen capacitat normativa plena.

És exigít per la diputació foral competent o per l'Estat, segons a quina administració estigui subjecte el contribuent per l'IRPF, amb independència del territori on es trobin els elements patrimonials objecte de tributació.

Tractant-se de subjectes passius per obligació real de contribuir, l'exacció de l'impost correspon a les diputacions forals quan el valor principal dels béns i drets es trobi en territori basc.

Impost de societats

L'impost de societats (IS) és un tribut concertat de normativa autònoma per als subjectes passius que tinguin el domicili fiscal al País Basc.

De l'anàlisi de l'article 15 de la Llei 12/2002, que regula les **competències d'exacció** en l'IS per als subjectes passius residents, es poden extreure les conclusions següents:

- Els subjectes passius el volum total d'operacions en l'exercici anterior dels quals no hagi excedit de deu milions d'euros tributen a l'Administració del domicili fiscal i apliquen la normativa de l'Administració a la qual tributin.
- Els subjectes passius el volum total d'operacions en l'exercici anterior dels quals hagi excedit de deu milions d'euros tributen, com a regla general, en totes dues administracions en proporció del volum d'operacions fetes a cada territori durant l'exercici.
- Els subjectes passius el volum total d'operacions en l'exercici anterior dels quals hagi excedit de deu milions d'euros i facin el 100% de les seves operacions en territori comú tributen a l'Administració de l'Estat, amb independència del lloc de situació del domicili fiscal.
- Els subjectes passius el volum total d'operacions en l'exercici anterior dels quals hagi excedit de deu milions d'euros i facin el 100% de les seves ope-

racions al País Basc tributen a la diputació foral corresponent al territori on facin les seves operacions, amb independència del lloc de situació del domicili fiscal.

Així mateix, l'article 14 de la Llei 12/2002 estableix les regles per a determinar la **normativa aplicable** als subjectes passius residents. D'acord amb això, s'aplica la **normativa foral** a les entitats residents següents:

- Les que tributin exclusivament a les diputacions forals.
- Les que tributin conjuntament a totes dues administracions però que tinguin el domicili fiscal al País Basc i facin al territori comú menys del 75% de les seves operacions totals.
- Les que tinguin un volum total d'operacions en l'exercici anterior superior a deu milions d'euros i facin al País Basc el 100% de les seves operacions totals, amb independència del territori on tinguin el domicili fiscal.

Per la seva banda, s'aplica la **normativa comuna** a les entitats residents següents:

- Les que tributin exclusivament a l'Estat.
- Les que tributin conjuntament en totes dues administracions però amb domicili fiscal al País Basc i facin en territori comú el 75% o més de les seves operacions totals.
- Les que tributin conjuntament en totes dues administracions però amb domicili fiscal en territori comú, tot i que el percentatge de les seves operacions en territori comú sigui inferior al 75% de les seves operacions totals.
- Les que tinguin un volum total d'operacions en l'exercici anterior superior a deu milions d'euros i facin en territori comú el 100% de les seves operacions totals, amb independència del territori on tinguin el domicili fiscal.

Cal tenir en compte també que la **competència inspectora**, segons assenyala l'article 19 de la Llei 12/2002, es determina en funció de les mateixes regles previstes per a determinar la normativa aplicable; és a dir, és competent la inspecció de la diputació foral corresponent quan la normativa aplicable sigui la foral, i és competent la inspecció de l'Estat quan la normativa aplicable sigui estatal.

Com es pot veure, el **volum d'operacions** és un concepte fonamental per a determinar si s'ha de tributar en una sola administració o en totes dues. Per a això cal tenir en compte si en l'exercici anterior les operacions fetes per l'entitat han superat el límit dels set milions d'euros. Aquest límit es denomina *llindar de tributació*.

En aquest sentit, s'entén per volum d'operacions en l'IS l'import total de les contraprestacions, exclòs l'IVA i el recàrrec d'equivalència si escau, obtingut per la societat en l'exercici pels lliuraments de béns i prestacions de serveis fetes en l'exercici de la seva activitat.

A aquests efectes, tenen la consideració de lliuraments de béns i prestacions de serveis les operacions definides com a tals en la legislació reguladora de l'IVA.

Un concepte diferent del de volum d'operacions és el de **proporció de volum d'operacions** fetes a cada territori o **xifra relativa**, que és un concepte que determina les competències d'exacció en l'exercici en curs.

En l'àmbit de l'IS, la xifra relativa determina la normativa aplicable i la competència inspectora en funció de quina sigui la proporció del volum d'operacions de l'exercici anterior.

El concepte de *xifra relativa* s'obté en funció dels punts de connexió regulats en l'article 16 de la Llei 12/2002 per als lliuraments de béns i prestacions de serveis, els quals determinen el lloc de tributació d'aquestes operacions subjectes a l'IS durant l'exercici.

Amb caràcter general, s'entén que una entitat fa operacions en un determinat territori quan efectui en aquest territori lliuraments de béns o prestacions de serveis. Així:

- en els lliuraments de béns, aquest lloc varia segons la naturalesa del bé;
- en les prestacions de serveis, aquest lloc es troba al territori on s'efectuen materialment les prestacions de serveis, i s'apliquen criteris específics per a determinades prestacions.

A més dels punts de connexió, per a determinar el percentatge de xifra relativa, cal tenir en compte la normativa pròpia de l'IS, ja sigui foral o estatal segons el cas, aplicable a les operacions subjectes a l'impost. S'exclouen del concepte de xifra relativa en l'IS les operacions no subjectes per àmbit espacial, és a dir, les fetes a l'estranger.

Les entitats que no facin lliuraments de béns o prestacions de serveis, d'acord amb la LIVA, tributen a l'administració corresponent al seu domicili fiscal.

En el cas d'entitats no residents que actuïn sense establiment permanent, la seva tributació es fa a l'administració del territori en què s'entenguin obtingudes les seves rendes; si operen amb establiment permanent, tributen en funció de les regles aplicables a les entitats residents, i l'exacció del gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents es fa en funció del lloc de situació de l'immoble.

Respecte a la **gestió de l'IS**, cal indicar que els subjectes passius que hagin de tributar a totes dues administracions han de presentar en la delegació de l'AEAT que correspongui i en la diputació foral de cadascun dels territoris en els quals operi, dins dels terminis i amb les formalitats reglamentàries, els documents i les declaracions liquidacions procedents, en les quals han de fer constar la proporció de volum d'operacions o xifra relativa aplicable i les quotes o devolucions que resultin davant cadascuna de les administracions.

El resultat de les liquidacions que escaiguin s'imputa a cada administració en proporció al volum d'operacions fetes en un territori i un altre en cada període impositiu. La mateixa regla s'aplica en el cas en el qual escaigui la pràctica de devolucions tributàries, les quals les efectuen les administracions respectives en la proporció que correspongui a cadascuna.

Per la seva banda, els pagaments a compte de l'IS que hagin de fer les entitats que tributin en diverses administracions s'han d'ingressar en cadascuna d'aquestes en proporció al volum d'operacions, i es dedueix de la part de quota que correspongui.

En el quadre resum següent s'exposen els criteris previstos en la Llei 12/2002 per a determinar la normativa aplicable i les competències inspectora, d'exacció i de gestió en l'IS.

Volum exercici anterior	Xifra relativa	Domicili	Gestió	Nor-mativa	Exacció	Inspecció
< 10 milions	No es té en compte.	T. foral	Dip. foral	Foral	Dip. foral	Dip. foral
< 10 milions	No es té en compte.	T. comú	AEAT	Estat	AEAT	AEAT
> 10 milions	>= 75% en t. comú.	T. foral	AEAT i dip. foral	Estat	AEAT i dip. foral en proporció	AEAT
> 10 milions	>= 75% en t. comú.	T. comú	AEAT i dip. foral	Estat	AEAT i dip. foral en proporció	AEAT

Territori comú

Als efectes de la Llei 12/2002, el concepte de *territori comú* es refereix a tot territori diferent del País Basc.

Volum exercici anterior	Xifra relativa	Domicili	Gestió	Normativa	Exacció	Inspecció
> 10 milions	< 75% en t. comú.	T. foral	AEAT i dip. foral	Foral	AEAT i dip. foral en proporció	Dip. foral
> 10 milions	< 75% en t. comú.	T. comú	AEAT i dip. foral	Estat	AEAT i dip. foral en proporció	AEAT
> 10 milions	100% en t. foral.	Indiferent	Dip. foral	Foral	Dip. foral	Dip. foral
> 10 milions	100% en t. comú.	Indiferent	AEAT	Estat	AEAT	AEAT

Exemple

A continuació es mostra un exemple de com es determinarien la normativa aplicable, la competència inspectora i d'exacció i les competències de gestió en l'IS.

L'empresa Bilbo SA, amb domicili fiscal a Bilbao, ha fet el 2009 lliuraments de béns per un import de vuit milions euros. Aquestes operacions s'han localitzat a Burgos i Biscaia, i l'import dels lliuraments de béns a Burgos era de 5.920.000 euros, i a Bilbao, de 2.080.000 euros. Se sap que el 2008 es van fer operacions per un import global de 8.500.000 euros, de les quals les fetes a Burgos van representar un percentatge del 80% i les fetes a Biscaia, de 20%, en tots dos casos del total de les operacions fetes en aquest exercici.

El gerent de l'entitat ens pregunta quina és la normativa aplicable d'IS el 2009 i el 2010, a quina administració correspon la competència inspectora i a quina s'ha de tributar en aquests exercicis per l'IS. Se sap que l'import de les operacions el 2010 ha estat de nou milions d'euros, i l'import dels lliuraments de béns a Burgos és de 6.840.000 euros, i a Bilbao, de 2.160.000 euros.

Solució

En primer lloc, cal determinar la **normativa d'IS aplicable el 2009 i el 2010**. En aquest sentit, cal indicar que el 2008 s'ha superat el llindar de tributació (set milions d'euros), per la qual cosa en principi s'ha de tributar a l'Administració de l'Estat i a la Diputació Foral de Biscaia. També el 2009 s'ha superat el llindar de tributació, per la qual cosa s'ha de tributar a totes dues administracions.

La circumstància anterior fa que hàgim de tenir en compte la proporció de volum d'operacions (xifra relativa) fetes a Burgos i Biscaia el 2008 i el 2009 pel que fa al volum total d'operacions fetes en aquests exercicis.

En aquest sentit, com s'indica en l'enunciat, el 2008 s'han fet operacions en territori comú en un percentatge del 80% i a Biscaia en un percentatge del 20%, la qual cosa determina l'aplicació de la normativa estatal d'IS el 2009, en ser la proporció del volum d'operacions el 2008 en aquest territori superior al 75% del total de les operacions fetes. Com que la determinació de la competència inspectora segueix les mateixes regles que les previstes per a la determinació de la normativa aplicable, la **competència inspectora respecte a l'IS 2009** correspon a l'AEAT.

D'altra banda, el 2009 s'han fet operacions en territori comú en un percentatge del 74% (5.920.000/8.000.000) i a Biscaia en un percentatge del 26% (2.080.000/8.000.000), la qual cosa determina l'aplicació de la normativa foral d'IS el 2010, en ser la proporció del volum d'operacions el 2009 en territori comú inferior al 75% del total de les operacions fetes. En aquest cas, la **competència inspectora respecte a l'IS 2010** correspon a la Diputació Foral de Biscaia.

Nota

Segons la normativa vigent fins al desembre del 2017, el volum d'operacions per considerar era de 7 milions d'euros.

Quant a la determinació de l'**administració a la qual s'ha de tributar el 2009 i el 2010** (és a dir, la determinació de les competències d'exacció), cal tenir en compte el percentatge de volum d'operacions de l'exercici en curs. Així, el 2009 correspon tributar a l'AEAT en un percentatge d'un 74% i a la Diputació Foral de Biscaia en un 26%. Per la seva banda, el 2010 correspon tributar a l'AEAT en un percentatge d'un 76% (6.840.000/9.000.000) i a la Diputació Foral de Biscaia en un 24% (2.160.000/9.000.000).

Aquesta xifra relativa del 2010 determina la normativa aplicable i la competència inspectora el 2011, en haver-se superat el 2010 el llindar de tributació (el volum d'operacions el 2010 ha superat els set milions d'euros).

Impost sobre successions i donacions

L'impost sobre successions i donacions (ISD) és un tribut concertat de normativa autònoma, sense que s'estableixi cap limitació en el concert, per la qual cosa les diputacions forals tenen plena competència per a la regulació. No obstant això, les diputacions forals han d'aplicar la normativa comuna quan el causant o donatari ha adquirit la residència fiscal al País Basc amb menys de cinc anys d'antelació a la data de la meritació de l'impost.

L'exacció correspon a les diputacions forals respectives en els supòsits següents:

- En les successions, quan el causant tingui la residència habitual al País Basc.
- En les donacions de béns immobles, quan aquests es trobin en territori basc. En les donacions dels altres béns i drets, quan el donatari tingui la residència habitual en aquest territori en la data de meritació de l'impost.
- En les assegurances de vida, quan l'assegurat tingui la residència habitual al País Basc.
- En cas d'obligació real, quan el contribuent tingui la residència a l'estranger i la totalitat dels béns i drets estiguin situats, es puguin exercitar o complir al País Basc.

En la Llei 12/2002 es contenen normes especials per a l'aplicació de l'impost en els casos d'acumulació de donacions i de donacions múltiples en un sol document.

2.2.5. Normes del concert sobre imposició indirecta

En aquest apartat analitzarem les normes relatives als diferents impostos indirectes, contingudes en la Llei 12/2002.

Impost sobre el valor afegit

L'IVA, inclòs el recàrrec d'equivalència, és un tribut concertat que es regeix per les mateixes normes substantives i formals establertes per l'Estat. No obstant això, les diputacions forals poden aprovar els models de declaració i ingrés, que han de contenir almenys les mateixes dades que les del territori comú i assenyalar terminis d'ingrés que no han de diferir de manera substancial dels establerts per l'Estat.

L'article 27 de la Llei 12/2002 estableix regles per a la determinació de l'**administració competent per a l'exacció de l'impost** per als subjectes passius residents:

- Els subjectes passius el volum total d'operacions en l'exercici anterior dels quals no hagi excedit de deu milions d'euros tributen a l'Administració del domicili fiscal.
- Els subjectes passius el volum total d'operacions en l'exercici anterior dels quals hagi excedit de deu milions d'euros tributen, com a regla general, a totes dues administracions en proporció al volum d'operacions fetes a cada territori durant l'exercici.
- Els subjectes passius el volum total d'operacions en l'exercici anterior dels quals hagi excedit de deu milions d'euros i facin el 100% de les seves operacions en territori comú tributen a l'Administració de l'Estat, amb independència del lloc de situació del domicili fiscal.
- Els subjectes passius el volum total d'operacions en l'exercici anterior dels quals hagi excedit de deu milions d'euros i facin el 100% de les seves operacions al País Basc tributen a la diputació foral corresponent al territori on facin les seves operacions, amb independència del lloc de situació del domicili fiscal.

Per la seva banda, la competència inspectora en l'IVA es determina en funció de les regles previstes en l'article 29 de la Llei 12/2002. Així, la diputació foral corresponent és competent respecte a les entitats següents:

- Les que tributin exclusivament a les diputacions forals.
- Les que tributin conjuntament a totes dues administracions però que tinguin el domicili fiscal al País Basc i facin al territori comú menys del 75% de les seves operacions totals.
- Les que tinguin un volum total d'operacions en l'exercici anterior superior a deu milions d'euros i facin al País Basc el 100% de les seves operacions totals, amb independència del territori on tinguin el domicili fiscal.

L'AEAT és competent respecte a les entitats següents:

- Les que tributin exclusivament a l'Estat.
- Les que tributin conjuntament a totes dues administracions però el domicili fiscal de les quals es trobi al País Basc i facin en territori comú el 75% o més de les seves operacions totals.
- Les que tributin conjuntament a totes dues administracions però el domicili fiscal de les quals es trobi en territori comú, tot i que el percentatge de les seves operacions en territori comú sigui inferior al 75% de les seves operacions totals.
- Les que tinguin un volum total d'operacions en l'exercici anterior superior a deu milions d'euros i facin en territori comú el 100% de les seves operacions totals, amb independència del territori on tinguin el domicili fiscal.

Igual que en l'IS, s'entén per **volum d'operacions a l'efecte d'IVA** l'import total de les contraprestacions, exclòs l'IVA i el recàrrec d'equivalència si escau, obtingut per la societat en l'exercici pels lliuraments de béns i prestacions de serveis fets en l'exercici de la seva activitat.

Aquest concepte, com en el cas de l'IS, serveix per a determinar si cal tributar a una sola administració o a totes dues. Per a això, s'ha de tenir en compte si en l'exercici anterior les operacions fetes per l'entitat han superat el límit o llindar dels deu milions d'euros.

També en l'IVA apareix el concepte de **proporció de volum d'operacions o xifra relativa**, que determina les competències d'exacció en l'exercici en curs i la competència inspectora en funció, en aquest últim cas, de la proporció del volum d'operacions de l'exercici anterior.

Aquest concepte de *xifra relativa* s'obté en funció dels punts de connexió regulats en l'article 28 de la Llei 12/2002, que són essencialment els mateixos que els previstos per l'IS, encara que amb petites diferències i establint regles especials per a l'exacció de l'impost corresponent a les adquisicions intracomunitàries de béns.

Quant a la **gestió de l'IVA**, quan el subjecte passiu hagi de tributar a totes dues administracions, el resultat de les liquidacions s'imputa a les administracions competents en proporció a l'import de les contraprestacions, exclòs l'IVA, corresponents als lliuraments de béns i prestacions de serveis gravades

i les exemptes amb dret a deducció que s'hagin fet als territoris respectius durant cada any natural; s'aplica provisionalment el percentatge de xifra relativa de l'any anterior, percentatge que es regularitza en l'última declaració anual, d'acord amb la proporció definitiva de l'any en curs.

Les declaracions liquidacions es presenten a l'administració a la qual correspongui l'exacció, i hi han de constar la proporció aplicable i les quotes resultants. De la mateixa manera, les devolucions corresponen a cada administració en la part proporcional que correspongui.

En la taula següent s'exposen els criteris previstos en la Llei 12/2002 per a determinar la normativa aplicable i les competències inspectora, d'exacció i de gestió en l'IVA.

Volum exercici anterior	Xifra relativa	Domicili	Gestió	Nor-mativa	Exacció	Inspecció
< 10 milions	No es té en compte.	T. foral	Dip. foral	Estat	Dip. foral	Dip. foral
< 10 milions	No es té en compte.	T. comú	AEAT	Estat	AEAT	AEAT
> 10 milions	>= 75% en t. comú.	T. foral	AEAT i dip. foral	Estat	AEAT i dip. foral en proporció	AEAT
> 10 milions	>= 75% en t. comú.	T. comú	AEAT i dip. foral	Estat	AEAT i dip. foral en proporció	AEAT
> 10 milions	< 75% en t. comú.	T. foral	AEAT i dip. foral	Estat	AEAT i dip. foral en proporció	Dip. foral
> 10 milions	< 75% en t. comú.	T. comú	AEAT i dip. foral	Estat	AEAT i dip. foral en proporció	AEAT
> 10 milions	100% en t. foral.	Indiferent	Dip. foral	Estat	Dip. foral	Dip. foral
> 10 milions	100% en t. comú	Indiferent	AEAT	Estat	AEAT	AEAT

Exemple

A continuació es mostra un exemple de com es determinaria la normativa aplicable, la competència inspectora i d'exacció i les competències de gestió en l'IVA.

L'empresa Bilbo SA, amb domicili fiscal a Bilbao, ha fet el 2009 lliuraments de béns per import de vuit milions d'euros. Aquestes operacions s'han localitzat a Burgos i Biscaia, l'import dels lliuraments de béns a Burgos ha estat de dos milions d'euros i l'import dels lliuraments de béns a Bilbao de sis. Se sap que el 2008 es van fer operacions per import global de 8.500.000 euros, de les quals les fetes a Burgos van representar un percentatge del 20% i les fetes a Biscaia, del 80%, en tots dos casos del total de les operacions fetes en aquest exercici.

Nota

Segons la normativa vigent fins al desembre del 2017, el volum d'operacions per considerar era de 7 milions d'euros.

El gerent de l'entitat ens pregunta a quina administració correspon la competència inspectora el 2009 i el 2010 i a quina s'ha de tributar en aquests exercicis per l'IVA. Se sap que l'import de les operacions el 2010 ha estat de nou milions d'euros, l'import dels lliuraments de béns a Burgos és de dos milions i l'import dels lliuraments de béns a Bilbao, de set.

Solució

En primer lloc, cal determinar la competència inspectora el 2009 i el 2010. En aquest sentit, cal indicar que el 2008 s'ha superat el llindar de tributació (set milions d'euros), per la qual cosa en principi s'ha de tributar a l'Administració de l'Estat i a la Diputació Foral de Biscaia. També el 2009 s'ha superat el llindar de tributació, per la qual cosa s'ha de tributar a totes dues administracions.

Aquesta circumstància fa que hàgim de tenir en compte la proporció de volum d'operacions (xifra relativa) fetes a Burgos i Biscaia el 2008 i el 2009 pel que fa al volum total d'operacions fetes en aquests exercicis.

En aquest sentit, com s'indica en l'enunciat, el 2008 s'han fet operacions en territori comú en un percentatge del 20% i a Biscaia, del 80%, la qual cosa determina la competència inspectora de la Diputació Foral de Biscaia sobre l'IVA del 2009, en ser la proporció del volum d'operacions el 2008 en territori comú inferior al 75% del total de les operacions fetes.

D'altra banda, el 2009 s'han fet operacions en territori comú en un percentatge del 25% (2.000.000/8.000.000) i a Biscaia, del 75% (6.000.000/8.000.000), la qual cosa determina la competència inspectora de la Diputació Foral de Biscaia respecte a l'IVA del 2010, en ser la proporció del volum d'operacions el 2009 en territori comú inferior al 75% del total de les operacions fetes.

Quant a la determinació de l'administració a la qual cal tributar el 2009 i el 2010 (és a dir, la determinació de les competències d'exacció), s'ha de tenir en compte el percentatge de volum d'operacions de l'exercici en curs. Així, el 2009 correspon tributar a l'AEAT en un percentatge d'un 25% i a la Diputació Foral de Biscaia en un 75%. Per la seva banda, el 2010 correspon tributar a l'AEAT en un 22,22% (2.000.000/9.000.000) i a la Diputació Foral de Biscaia en un 77,77% (7.000.000/9.000.000).

No obstant l'anterior, s'aplica provisionalment durant el 2010 el percentatge de xifra relativa corresponent al 2009 (25% a l'AEAT i 75% a la Diputació Foral de Biscaia) i en l'última declaració liquidació anual per IVA s'ha de regularitzar aquest percentatge per a reflectir el percentatge definitiu anual (22,22% AEAT, 77,77% Diputació Foral de Biscaia).

Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

L'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITP i AJD) és un tribut concertat de normativa autònoma, amb excepció de les operacions societàries, lletres de canvi i documents que les supleixin o facin funció de gir, que es regeixen per la normativa comuna.

La competència per a l'exacció correspon a les diputacions forals en els casos següents, segons l'article 31 de la Llei 12/2002:

- **Transmissions patrimonials**, si es refereixen a immobles, quan aquests es trobin al seu territori; quan es refereixin a mobles, semovents i crèdits, quan l'adquirent tingui la residència o domicili al País Basc, tret d'excepcions (per exemple, en la transmissió de valors s'atén al lloc de for-

malització de l'operació); en la constitució de préstecs simples, fiances, arrendaments no immobiliaris i pensions, en funció de la residència o domicili del prestatari, afermat o pensionista; en cas de préstecs amb garantia real, quan els immobles hipotecats es trobin en territori basc o hi siguin inscrivibles les garanties; en les concessions administratives de béns, quan aquests es trobin al País Basc i en les execucions d'obres o explotacions de serveis, quan s'executin o prestin al País Basc.

- **Operacions societàries**, quan l'entitat tingui al País Basc el seu domicili fiscal, amb caràcter general.
- **Actes jurídics documentats**, si es tracta d'escriptures, actes i testimoniatges notariais, quan s'atorguin en territori basc. No obstant això, la quota gradual d'AJD és exigida per les diputacions forals quan es trobi en territori basc el registre en el qual s'hagi de procedir a l'anotació o inscripció dels béns o actes; en les lletres de canvi, pagarés, bons i anàlegs, quan el lliurament tingui lloc al País Basc; en les anotacions preventives, quan es practiquin en els registres públics situats al País Basc.

Impostos sobre les primes d'assegurances

L'exacció d'aquesta figura tributària correspon a les diputacions forals quan la localització del risc o del compromís es produeixi en territori basc.

Les normes substantives i formals aplicables són les mateixes que regeixen a l'Estat, encara que les diputacions forals tenen competències pel que fa a models i terminis de declaració.

Impostos especials

Els impostos especials (IE) són tributs concertats en l'exacció dels quals les diputacions forals han d'aplicar les mateixes normes substantives i formals que les establertes a cada moment per l'Estat, i correspon a les diputacions forals l'aprovació dels models de declaració i ingrés i els terminis d'ingrés, que no poden diferir substancialment dels establerts per l'Estat.

Quant a l'**impost especial sobre determinats mitjans de transport**, cal assenyalar que aquest impost especial és exigut per les diputacions forals quan els mitjans de transport siguin objecte de matriculació definitiva en territori basc; poden incrementar els tipus de gravamen fins a un màxim del 15% pel que fa als establerts per l'Estat a cada moment.

Altres impostos indirectes

Els altres impostos indirectes es regeixen pels mateixos principis bàsics, normes substantives, fets imposables, exempcions, meritacions, bases, tipus de gravamen, tarifes i deduccions que els establerts a cada moment per l'Estat.

2.2.6. Altres tributs

Dins d'aquest apartat s'inclouen els tributs sobre el joc i els impostos locals:

1) **Tributs sobre el joc.** Els tributs sobre el joc són tributs concertats de normativa autònoma, tret del que es refereix al fet imposable i al subjecte passiu, que es regulen per la normativa de l'Estat.

2) **Impostos locals.** La regulació de les disposicions en matèria d'hisendes locals correspon a les institucions competents als territoris històrics, en els termes establerts en el concert.

Exacció dels tributs sobre el joc

Són competents les diputacions forals per a l'exacció dels tributs sobre el joc si s'autoritzen o tenen lloc al seu territori.

El sistema d'imposició local basc coincideix bàsicament amb l'estatal. El concert recull expressament els tres impostos locals obligatoris (IBI, IAE i IVTM) i permet que els territoris històrics puguin mantenir, establir i regular, dins del seu territori, el règim tributari dels altres tributs propis de les entitats locals, respectant determinades normes i principis harmonitzadors, i també l'estructura i principis establerts en el règim comú.

2.3. Comunitat Foral de Navarra

2.3.1. Normativa bàsica

La normativa bàsica aplicable en aquesta matèria es conté en la Llei 28/1990, de 26 de desembre, per la qual s'aprova el conveni econòmic entre l'Estat i la Comunitat Foral de Navarra, que va ser modificat per la Llei 25/2003, de 15 de juliol, per la Llei 48/2007, de 19 de desembre, i per la Llei 14/2015, de 24 de juny.

2.3.2. Competències de Navarra i de l'Estat i residència fiscal

Igual que al País Basc, el règim foral vigent a Navarra té el fonament jurídic en la disposició addicional primera de la Constitució.

En aquest sentit l'article 1r. de la Llei 29/1990 assenyala que la Comunitat Foral de Navarra té la potestat per a mantenir, establir i regular el seu propi règim tributari. No obstant això, en l'exercici d'aquesta potestat tributària, ha de respectar, segons disposa l'article 2n., els criteris d'harmonització previstos en el Conveni, les competències exclusives de l'Estat, el principi de solidaritat i les institucions, facultats i competències de l'Estat inherents a la unitat constitucional.

Quant a les competències exclusives de l'Estat (art. 3r.), els principis de coordinació (art. 5è.) i els criteris generals d'harmonització (art. 7è.), s'apliquen les mateixes normes que les assenyalades en la Llei 12/2002, de concert econòmic.

D'altra banda, pel que fa a la residència fiscal i domicili fiscal a Navarra, l'article 8è. també conté normes similars a les assenyalades en la Llei 12/2002, de concert econòmic.

2.4. Normes del conveni sobre imposició directa i indirecta.

Altres tributs

Igual que en el concert econòmic, el conveni amb Navarra conté normes relatives als impostos directes, indirectes i a altres tributs.

Quant a la **imposició directa**, cal citar en primer lloc l'**impost sobre la renda de les persones físiques**, l'exacció del qual correspon a la Comunitat Foral quan els subjectes passius tinguin la residència habitual a Navarra, en els casos de tributació per obligació personal.

En els casos de tributació per obligació real, és a dir, quan es tracti de subjectes passius no residents a Espanya, l'exacció correspon a la Comunitat Foral per les rendes obtingudes en territori navarrès.

En el cas de tributació conjunta, si els membres d'una unitat familiar tenen la residència en territoris diferents i opten per la tributació conjunta, és competent la Comunitat Foral quan resideixi al seu territori el membre d'aquesta unitat amb més base liquidable.

Quant a les **retencions i ingressos a compte de l'IRPF**, la Comunitat Foral no està obligada, a diferència del País Basc, a aplicar els tipus de l'Estat, ja que mai no ha tingut aquesta limitació.

Igual que al País Basc, el conveni, en els articles 10 al 14 i 30, estableix els punts de connexió que determinen l'administració competent per a exigir les retencions i ingressos a compte relatius a rendiments del treball, rendiments d'activitats empresarials i professionals, rendiments del capital mobiliari, determinats guanys patrimonials i retencions a no residents.

Com en el concert econòmic, el conveni, en l'article 16, també conté la regla que les retencions, pagaments fraccionats i ingressos a compte efectuats en un territori o un altre tenen validesa a l'efecte de l'IRPF del perceptor, sense que això impliqui, per al cas que s'hagin ingressat en una administració no competent, la renúncia de l'altra administració a la percepció de la quantitat sobre la qual tingui dret.

Quant a l'**impost sobre el patrimoni**, l'article 17 de la Llei 29/1990 assenyala que l'exacció d'aquest impost correspon a la Comunitat Foral en els mateixos supòsits en els quals sigui competent per a l'exacció de l'IRPF, amb independència del lloc on es trobin els béns o es puguin exercitar els drets.

En els casos de subjectes passius no residents que tributin per obligació real de contribuir, l'exacció correspon a la Comunitat Foral quan la totalitat dels béns i drets es trobin en territori navarrès.

Pel que fa a l'**impost de societats**, cal assenyalar que els articles 18 a 27 de la Llei 19/1990 contenen una regulació similar a la continguda en la Llei 12/2002, de concert econòmic.

Finalment, en matèria d'**impost sobre successions i donacions**, resulta aplicable amb caràcter general el que s'ha assenyalat respecte als territoris històrics del País Basc quant a l'exacció, inclosos els casos d'obligació real de contribuir.

Quant a la **imposició indirecta**, en primer lloc cal esmentar l'**impost sobre el valor afegit**, en el qual s'apliquen les mateixes normes que les assenyalades per al País Basc quant a les competències inspectores, de gestió i exacció.

També en el conveni s'indica que la Comunitat Foral aplica els mateixos principis bàsics, normes substantives i formals vigents a cada moment al territori de l'Estat. No obstant això, també pot aprovar els models de declaració i ingrés, que han de contenir, almenys, les mateixes dades que els del territori comú i assenyalar terminis d'ingrés que no han de diferir substancialment dels establerts per l'Estat.

Pel que fa als punts de connexió, en l'article 33 del conveni se segueixen els mateixos criteris que els establerts per a l'impost de societats en l'article 21 de la mateixa norma.

Quant a l'**impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats**, l'article 38 de la Llei 19/1990 regula els punts de connexió que determinen l'administració a la qual correspon l'exacció de l'impost. S'estableix a més que se sotmeten a la mateixa tributació que la prevista en territori comú les transmissions d'accions, drets de subscripció, obligacions i títols anàlegs i altres valors, i també de participacions socials, quan l'operació es formalitzi a Navarra, i les operacions societàries.

Pel que fa als **impostos especials**, cal assenyalar que correspon a la Comunitat Foral l'exacció dels IE de fabricació, inclòs l'impost especial sobre l'alcohol i begudes derivades que, abans de la reforma del conveni, ja era un tribut convingut.

D'altra banda, en l'exacció dels impostos especials que corresponguin a la Comunitat Foral, aquesta aplica els mateixos principis bàsics, normes substantives i formals vigents a cada moment que en territori de l'Estat. No obstant això, la Comunitat Foral pot aprovar els models de declaració i ingrés, que

contindran, almenys, les mateixes dades que els del territori comú, i assenyalar terminis d'ingrés per a cada període de liquidació, que no han de diferir substancialment dels establerts per l'Administració de l'Estat.

Pel que fa a l'**impost sobre les primes d'assegurances**, cal indicar que es regeix per les mateixes normes substantives i formals que les establertes a cada moment per l'Estat, encara que la Comunitat Foral pot aprovar els models de declaració i ingrés, que contindran, almenys, les mateixes dades que els de territori comú, i pot assenyalar terminis d'ingrés per a cada període de liquidació, que no han de diferir substancialment dels establerts per l'Estat.

Per finalitzar, s'ha de destacar que el conveni també conté normes sobre **altres tributs**, com ara els tributs sobre el joc (art. 40), els impostos locals (art. 48 a 50) o les taxes (art. 41).

Exacció de l'impost sobre les primes d'assegurances

L'exacció de l'impost sobre les primes d'assegurances correspon a la Comunitat Foral quan la localització del risc o del compromís es produeixi en territori navarrès.

3. Fiscalitat de les hisendes locals

3.1. Introducció

En el diari *El País*, en l'edició digital del 29/11/2011, llegim la notícia següent: “La Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) que agrupa al 91% de los 8.114 ayuntamientos, ha instado hoy al nuevo jefe del Ejecutivo a sacar adelante la nueva ley de financiación local para solucionar la asfíxia financiera que atenaza a un tercio de los consistorios”.

En llegir notícies com la que transcrivim, ens podem preguntar com poden afrontar els ajuntaments i diputacions les elevades despeses que originen els diferents programes de despesa que gestionen, com per exemple els programes d'ocupació per a joves aturats. Aquesta és una pregunta que té una gran actualitat en el context de crisi econòmica i financera en el qual vivim.

No és fàcil donar una resposta a aquest interrogant, atès que el finançament de les entitats locals és un dels assumptes sobre els quals més s'ha escrit i debatut en els últims temps. En efecte, hi ha una gran pressió social a favor de la despesa pública i creixents dificultats per a incrementar els ingressos de les administracions locals a causa, en gran mesura, de la rigidesa dels instruments de finançament de què disposem. Sorgeixen per això grans tensions entre els recursos disponibles i aquestes creixents necessitats financeres.

D'altra banda, les entitats locals han d'afrontar altres reptes, com són l'adequada coordinació amb les restants administracions públiques, la correcta definició de les seves competències, el foment de l'ocupació en el seu terme municipal i la programació de les seves accions a mitjà i llarg termini, reptes que exigeixen una resposta financera clara i precisa.

En definitiva, l'objectiu final dels ens locals és disposar d'un sistema estable i durador per al finançament de l'administració local que garanteixi el principi de suficiència financera reconegut en la Constitució.

3.1.1. Normativa aplicable

La normativa aplicable en aquesta matèria es compon bàsicament de les normes següents:

- En primer lloc, tenim la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local (LRBRL) i el Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL).
- Així mateix és aplicable en matèria local la Llei 58/2003, de 27 de desembre, general tributària (LGT).
- De la mateixa manera, s'han de tenir en compte les lleis anuals de pressupostos, tant les de l'Estat com les de les respectives comunitats autònomes (CA), els estatuts d'autonomia, que poden contenir normes relatives al finançament de les comunitats autònomes, i també algunes normes específiques dictades pels parlaments autonòmics.

Exemple català

En el cas de la Comunitat Autònoma de Catalunya, per exemple, com a norma específica dictada pel Parlament es troba el Decret legislatiu 2/2003, de 28 d'abril, que aprova el Text refós de la llei municipal i de règim local de Catalunya.

3.1.2. Potestat tributària de les entitats locals. Autonomia i suficiència financera

Primer de tot, hem d'indicar que la **potestat tributària** és aquella potestat d'establir i exigir tributs.

Article 133 CE

“La potestat originària per a establir tributs correspon exclusivament a l'Estat mitjançant una llei. Les comunitats autònomes i les corporacions locals poden establir i exigir tributs d'acord amb la Constitució i les lleis”.

Per tant, aquest precepte constitucional conté un principi de distribució de la potestat tributària entre els diferents ens territorials d'acord amb l'esquema següent:

- La **potestat originària** per a establir tributs correspon a l'Estat mitjançant una llei (principi de legalitat en matèria tributària).
- Les entitats locals poden establir i exigir tributs, d'acord amb la Constitució i les lleis. Per tant, la potestat tributària de les entitats locals i de les comunitats autònomes és una **potestat derivada**, ja que deriva de l'Estat i de la regulació que se n'ha fet per llei.

La potestat tributària de les entitats locals per a establir i exigir tributs s'exerceix mitjançant les corresponents ordenances fiscals, que s'aproven en la forma i amb les condicions que fixa la Llei (TRLRHL). L'exercici d'aquesta potestat és una manifestació de l'**autonomia financera** dels ens locals, que es tradueix en la capacitat de les entitats locals per a governar les seves hisendes respectives.

Per garantir aquesta autonomia financera, la Constitució reconeix el principi de **suficiència** en l'article 142 de la CE, segons el qual les hisendes locals han de disposar dels mitjans suficients per al desplegament de les funcions que la llei atribueix a les entitats locals respectives i es nodreixen fonamentalment de tributs propis i de la participació en els tributs de l'Estat i de les CA.

Així, en el cas dels municipis, aquests poden disposar d'ingressos tributaris derivats de tributs propis (els que estableixin i exigeixin en funció de les seves necessitats), i també d'ingressos que els transfereixi l'Estat i les CA dels seus tributs respectius.

Finalment, els tributs que estableixin les entitats locals han de respectar els principis de territorialitat i de lliure circulació i residència (art. 6 TRLRHL):

- a) No poden gravar béns situats, activitats desenvolupades, rendiments originats ni despeses fetes fora del territori de l'entitat local. Per això solament poden gravar els béns que se situïn, prestin, neixin o es realitzin dins del seu territori, amb independència del veïnatge del subjecte passiu.
- b) No poden gravar negocis, actes o fets subscrits o realitzats fora del territori de l'entitat local, ni l'exercici o la transmissió de béns, drets o obligacions que no hagin nascut ni s'hagin de complir en aquest territori.
- c) No poden implicar cap obstacle per a la lliure circulació de persones, béns, serveis o capitals ni afectar decisivament la fixació de la residència de les persones o la ubicació d'empreses i capitals dins del territori espanyol.

3.1.3. Delegació de funcions en matèria fiscal i financera dels ens locals

Les funcions de gestió, liquidació, inspecció i recaptació, tant de tributs com de la resta dels seus ingressos de dret públic, les pot exercir l'entitat local mateixa, o bé aquesta les pot delegar en la CA respectiva o en una altra entitat local d'àmbit superior en el territori de la qual estigui integrada la d'àmbit inferior (com les diputacions provincials), segons indica l'article 7 del TRLRHL.

Exemple de delegació de competències

Com a exemple de la delegació de competències, podem citar l'Organisme de Gestió Tributària de la Diputació de Barcelona, que du a terme la gestió i recaptació dels ingressos de dret públic de tres-cents vuit municipis de la província de Barcelona.

L'acord de delegació ha de ser adoptat pel ple de l'entitat local, acceptat pel ple o màxim òrgan col·legiat de govern de l'ens delegat (gestor) i finalment publicat en el BOP o DOGC, segons el cas, per a coneixement general.

Per tant, les fases d'aquesta delegació són:

- aprovació,
- acceptació, i
- publicació.

Les funcions s'exerceixen segons el TRLRHL, l'LGT supletòriament i les normes internes de l'ens delegat o gestor sobre distribució de competències.

En ser la delegació a favor d'una entitat superior, els actes dictats fruit d'aquesta delegació segueixen el règim de recursos de l'ens delegat (gestor) i, en últim terme, poden ser impugnats en via contenciosa administrativa.

3.1.4. Les ordenances fiscals

Les ordenances fiscals es poden definir com les normes que estableix cada municipi i que regulen les taxes i tributs municipals.

Entre les taxes i tributs municipals, podem considerar l'impost de béns immobles, l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana (la plusvàlua municipal), l'impost sobre vehicles de tracció mecànica (l'impost de circulació), l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres i l'impost d'activitats econòmiques.

Enllaç d'interès

A la pàgina web de l'Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona trobem els documents electrònics relatius a l'ordenança fiscal general vigent i a les ordenances fiscals vigents reguladores de l'impost sobre béns immobles, impost sobre vehicles de tracció mecànica, impost sobre increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, impost d'activitats econòmiques i impost sobre construccions, instal·lacions i obres.

Per tant, cada tribut requereix una ordenança en la qual es determini qui ha de pagar, el concepte pel qual ha de pagar, les bases que serveixen per a calcular la quantia de l'impost i la tarifa o percentatge que s'ha d'aplicar. A més, aquestes ordenances especifiquen els casos especials que poden donar lloc a exempcions o bonificacions que els ajuntaments poden aplicar en la quota de l'impost.

Tipus d'ordenances fiscals

Podem destacar els tipus d'ordenances fiscals següents:

1) **Ordenança fiscal general.** Conté les normes generals que regulen els procediments tributaris en l'àmbit local (gestió, comprovació i investigació, recaptació, sanció i revisió), i adapta la normativa estatal a les especificitats de la seva organització i funcionament.

Les entitats locals poden dictar aquestes ordenances per al conjunt dels seus ingressos de dret públic (tributs, multes, preus públics, etc.), o bé dictar ordenances generals per a cada tipus d'ingrés (una ordenança fiscal general per a impostos, una altra per a contribucions especials, etc.).

2) Ordenances fiscals pròpies de cada tribut. Contenen els elements identificadors i quantificadors de cada tribut i el seu règim de declaració i ingrés, segons els criteris i paràmetres que fixa la legislació estatal de cobertura, és a dir, el TRLRHL.

Procediment d'aprovació

L'article 17 del TRLRHL assenyala que el procediment d'aprovació de les ordenances fiscals segueix les fases següents:

1) Redacció de la proposta d'ordenança fiscal: l'encomana l'òrgan competent per a l'aprovació (el ple) a un òrgan tècnic. Una vegada elaborada la proposta, se sotmet al dictamen de la comissió informativa o òrgan corresponent, que eleva la proposta del text definitiu de l'ordenança al ple. Si es tracta de municipis de gran població, abans d'eleva-se al ple ha de ser aprovada per la junta de govern local.

2) Aprovació provisional: és aprovada pel ple de l'entitat local i sense un quòrum específic.

3) Obertura d'un període d'informació pública i audiència dels interessats: el termini mínim és de trenta dies. L'anunci de l'exposició s'ha de publicar en el butlletí oficial de la província i, a més, en un dels diaris de més difusió de la província si la població del municipi és superior als deu mil habitants.

4) Resolució de les reclamacions i aprovació definitiva: finalitzat el període d'exposició, les corporacions locals adopten l'acord definitiu que escaigui. En el cas que no s'hagin presentat reclamacions, s'entén definitivament adoptat l'acord provisional sense necessitat de celebrar un nou ple. Si s'han presentat, cal un acord exprés (també per majoria absoluta) d'aprovació definitiva de l'ordenança fiscal, en el qual també es resolguin expressament les alegacions i reclamacions presentades.

5) Publicació: tots els acords (provisionals i definitius) han de ser publicats en el butlletí oficial de la província i no poden entrar en vigor fins que es produeixi aquesta publicació. Les diputacions i altres entitats locals de població superior als vint mil habitants han d'editar el text íntegre de les ordenances reguladores dels seus tributs dins del primer quadrimestre de l'exercici econòmic corresponent.

Calendari de les ordenances fiscals

Qualsevol ordenança fiscal (tant general com específica) ha d'especificar la data de l'aprovació i la data d'inici de l'aplicació (art. 16.2 TRLRHL).

6) **Entrada en vigor:** l'ordenança fiscal entra en vigor quan es verifiqui aquesta publicació oficial íntegra.

7) **Consulta:** les entitats locals han d'expedir còpies de les ordenances fiscals a els qui en sol·liciti.

3.2. Els ingressos de les hisendes locals

En el diari *El País*, en l'edició digital del 30/12/2011, llegim la notícia següent: "Los municipios ingresarán 918 millones más con la subida del IBI. El incremento medio para los afectados será de unos 37 euros".

En el titular de la notícia es fa referència a la pujada recent del tipus impositiu de l'IBI per a alleujar la delicada situació financera de les entitats locals. Però no solament els tributs són un dels possibles ingressos que poden formar part dels recursos econòmics locals.

Així, el TRLRHL estableix els diferents recursos de què poden disposar les hisendes locals. Primer els fixa de manera general en l'article 2 i, posteriorment, fixa per a cada entitat local les seves fonts d'ingrés principals.

El cas català

En el cas particular dels ens locals catalans, la referència als seus recursos financers es troba en el Decret legislatiu 2/2003, de 28 d'abril, que aprova el text refós de la llei municipal i de règim local de Catalunya, concretament en el títol XVIII ("De les finances locals", articles 195 a 198).

Segons aquesta norma, és la Generalitat de Catalunya l'encarregada de regular les finances dels ens locals de Catalunya en el marc del que estableix la legislació bàsica de l'Estat. No obstant això, aquest finançament ha de tenir en compte les característiques específiques de l'organització territorial de Catalunya que resulten de l'exercici del Parlament català i de les potestats legislatives reconegudes en l'Estatut d'autonomia i que es concreten en aquest text refós.

Per la seva banda, segons l'article 217 de l'Estatut d'autonomia de Catalunya, la Generalitat vetlla pel compliment dels principis de suficiència de recursos, equitat, autonomia i responsabilitat fiscal dels ens locals. Per aquest motiu, la Generalitat té competència en matèria de finançament local, en el marc de la Constitució Espanyola i de la normativa de l'Estat. Aquesta competència pot incloure la capacitat legislativa d'establir i regular tributs locals, i també de fixar els criteris de distribució de les participacions a càrrec dels pressupostos de la Generalitat. A més, correspon a la Generalitat l'exercici de la tutela financera sobre els ens locals, respectant la seva autonomia reconeguda en la Constitució.

En desplegament del principi de suficiència financera, l'article 219 de l'Estatut d'autonomia de Catalunya assenyala que la Generalitat ha d'establir un fons de cooperació local destinat als governs locals. Aquest fons es nodreix d'ingressos tributaris de la Generalitat i s'ha de regular amb una llei del Parlament.

A més, la Generalitat pot establir programes de col·laboració financera específica per a matèries concretes.

3.2.1. Els recursos econòmics en general

Els ingressos de les hisendes locals es poden classificar des del punt de vista de la seva naturalesa. En aquest sentit, ens trobem amb ingressos de dret públic i ingressos de dret privat.

Ingressos de dret públic

Entre els ingressos de dret públic, podem destacar:

1) **Tributs propis** (impostos, taxes i contribucions especials) i **recàrrecs sobre impostos** de la CA respectiva o altres entitats locals. El TRLRHL preveu dos recàrrecs¹ sobre impostos locals:

- Recàrrec sobre l'IBI a favor de les àrees metropolitanes (màxim d'un 0,2% de la base).
- Recàrrec sobre l'IAE a favor de les províncies (màxim d'un 40% de la quota municipal ponderada).

2) **Participacions en els tributs de l'Estat i de les CA.** Les lleis de pressupostos de l'Estat i de les CA fixen una quantitat global per a destinar a les entitats locals, que és distribuïda entre aquestes atenent criteris diversos (població, superfície, esforç fiscal, etc.).

3) **Subvencions.** Tenen caràcter finalista i no es poden destinar a una finalitat diferent d'aquella per a la qual hagin estat concedides, excepte els sobrants no reintegrables.

4) **Preus públics.** S'exigeixen per a la prestació de serveis o la realització d'activitats de competència local, sempre que concorrin aquests dos requisits:

- que els serveis o activitats siguin de sol·licitud o recepció voluntària dels administrats, i
- que siguin prestats o fets pel sector privat.

Aquestes dues notes són les que diferencien els preus públics de les taxes, atès que els serveis respecte als quals s'exigeixen les taxes són de sol·licitud o recepció obligatòria pels administrats i no hi ha concurrència del sector privat en la prestació.

⁽¹⁾Fora d'aquests dos supòsits, els altres recàrrecs possibles els determinen les lleis de les CA.

5) **El producte de les operacions de crèdit.** Dins d'aquest apartat podem incloure el producte de préstecs, crèdits, emissió de deute públic, etc. Tractant-se d'operacions a curt o llarg termini i del tipus d'entitat que recorre a aquest crèdit, s'exigeixen uns requisits o altres (presentació de garanties, avals, etc.), i fins i tot autoritzacions prèvies d'altres administracions.

6) **El producte de multes i sancions dins de l'àmbit de les seves competències.** Es tracta de sancions econòmiques, multes coercitives, penalitzacions, etc.

7) **Altres prestacions de dret públic.** Un exemple en serien les prestacions personals i de transport, en municipis amb població de dret no superior a cinc mil habitants.

Pel cobrament dels tributs i de les quantitats que, com ingressos de dret públic (com ara prestacions patrimonials de caràcter públic no tributàries, preus públics i multes i sancions pecuniàries), ha de percebre la hisenda de les entitats locals, de conformitat amb el previst en el subapartat anterior, aquesta hisenda té les prerrogatives establertes legalment per a la Hisenda de l'Estat i actua, si escau, segons els procediments administratius corresponents.

Ingressos de dret privat

Constitueixen ingressos de dret privat de les entitats locals els rendiments o productes de qualsevol naturalesa derivats del seu patrimoni, i també les adquisicions a títol d'herència, llegat o donació.

D'acord amb això, es considera patrimoni de les entitats locals el constituït pels béns de propietat seva, i també pels drets reals o personals que siguin titulars, susceptibles de valoració econòmica, sempre que uns i altres no es trobin afectes a l'ús o servei públic.

En cap cas no tenen la consideració d'ingressos de dret privat els que procedixin, per qualsevol concepte, dels béns de domini públic local.

Tenen també la consideració d'ingressos de dret privat l'import obtingut en l'alienació de béns integrants del patrimoni de les entitats locals com a conseqüència de la desafectació com a béns de domini públic i la venda posterior, encara que fins llavors estiguessin subjectes a concessió administrativa. En tals casos, tret que la legislació de desplaçament de les CA prevegi una altra cosa, qui fos l'últim concessionari abans de la desafectació té dret preferent d'adquisició directa dels béns sense necessitat de subhasta pública.

L'efectivitat dels drets de la hisenda local de naturalesa privada es du a terme amb subjecció a les normes i procediments del dret privat.

Els ingressos procedents de l'alienació o gravamen de béns i drets que tinguin la consideració de patrimonials no es poden destinar al finançament de despeses corrents, tret que es tracti de parcel·les sobrants de vies públiques no edificables o d'efectes no utilitzables en serveis municipals o provincials.

3.2.2. Recursos específics de cada entitat local

Cada entitat local disposa de recursos específics. Vegem-los a continuació.

Recursos dels municipis

Els municipis disposen dels recursos enumerats en l'article 59 del TRLRHL amb les especialitats següents:

1) **Han d'exigir sempre tres impostos:** impost sobre béns immobles (IBI), impost sobre activitats econòmiques (IAE) i impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTM).

Aquests tres impostos són de caràcter obligatori i s'exigeixen mitjançant acords d'ordenació, que contenen la fixació dels elements de càlcul de la quota, i aprovació de l'ordenança fiscal corresponent.

També poden exigir dos impostos més de caràcter potestatiu: l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO) i l'impost sobre increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU), mitjançant acords d'imposició i d'ordenació (acords per a fer-los vigents en el municipi) i aprovació de l'ordenança fiscal corresponent.

2) **Cessió de recaptació d'impostos de l'Estat.** Se cedeix per a municipis de capitals de província o de CA o que tinguin una població de dret igual o superior a 75.000 habitants (art. 111 TRLRHL).

Se cedeixen els percentatges següents sobre els rendiments obtinguts per l'Estat que no hagin estat objecte de cessió a les CA en els impostos següents:

- 1,6875% de la quota líquida de l'IRPF.
- 1,7897 de la recaptació líquida de l'IVA imputable a cada municipi.
- 2,0454% de la recaptació líquida imputable a cada municipi dels IE de la cervesa, IE del vi i begudes fermentades, IE sobre productes intermedis, IE sobre hidrocarburs i IE sobre labors de tabac.

3) Participació en els tributs de l'Estat. Cada any l'LPGE fixa la quantitat total i la fórmula de distribució als municipis de la seva participació en els tributs de l'Estat. S'introdueixen normes especials per a la participació dels municipis del País Basc, Navarra i les illes Balears.

S'estableixen dos models de participació diferents segons el volum de població dels municipis:

- Municipis que siguin capitals de província o de comunitat autònoma o que tinguin una població de dret igual o superior a 75.000 habitants (art. 111 TRLRHL).
- Resta dels municipis (art. 122 TRLRHL).

Per als municipis de l'article 111 del TRLRHL s'estableix com a participació un percentatge del fons complementari de finançament (art. 118 i seg. TRLRHL).

Per a la resta dels municipis, la participació en els tributs de l'Estat es distribueix d'acord amb els criteris següents:

- el 75%, en funció de la població de dret del municipi, ponderat amb determinats coeficients multiplicadors;
- el 12,5%, en funció de l'esforç fiscal mitjà de cada municipi obtingut en el segon exercici anterior al de l'LPGE corresponent, ponderat per mitjà del nombre d'habitants de dret;
- el 12,5%, en funció de l'invers de la capacitat tributària en els termes que estableixi l'LPGE.

4) Participació en els tributs de les comunitats autònomes. En el cas de la Generalitat de Catalunya, la Llei anual de pressupostos de la Generalitat estableix diferents conceptes que integren l'anomenat Fons de Cooperació Local de Catalunya, i determina, d'una banda, la participació en els ingressos de la Generalitat del municipi de Barcelona i, de l'altra, els criteris de distribució de la quantitat que s'indica entre la resta dels municipis d'aquesta comunitat.

Amb aquests criteris i utilitzant les dades de població i de l'estructura dels nuclis de població, segons dades del padró, s'efectua el repartiment dels ingressos de la Generalitat entre els municipis catalans.

A més, la Generalitat pot establir programes de col·laboració financera específica per a matèries concretes.

5) Prestacions personals i de transport. Els ajuntaments amb població de dret no superior a cinc mil habitants poden imposar prestacions personals i de transport per a la realització d'obres de la competència municipal o que hagin estat cedides o transferides per altres entitats públiques (art. 128, 129 i 130 TRLRHL).

Recursos de les províncies

Les entitats provincials disposen dels recursos enumerats en els articles 134 i següents del TRLRHL amb les especificitats següents:

1) No disposen d'impostos propis. No obstant això, poden establir un recàrrec sobre la quota municipal ponderada de l'IAE (màxim del 40%), a més dels altres possibles recàrrecs que puguin establir a favor seu les lleis de les CA.

2) Cessió de part de la recaptació d'impostos de l'Estat. Se cedeix a les províncies incloses en l'article 135 del TRLRHL² un percentatge sobre els rendiments obtinguts per l'Estat en els impostos següents, que no han estat objecte de cessió a les CA:

- 0,9936% de la quota líquida de l'IRPF;
- 1,0538 de la recaptació líquida de l'IVA imputable a cada municipi, i
- 1,2044% de la recaptació líquida imputable en cada municipi dels IE de la cervesa, IE del vi i begudes fermentades, IE sobre productes intermedis, IE sobre hidrocarburs i IE sobre labors de tabac.

3) Participació en els tributs de l'Estat. L'LPGE fixa cada any la quantia i la fórmula de distribució a les províncies.

S'estableixen dos models de participació diferents, un si es tracta de províncies a les quals es fa referència en l'article 135 del TRLRHL i un altre per a la resta de les províncies. Per a les províncies de l'article 135 del TRLRHL s'estableix una participació en l'anomenat fons complementari de finançament (art. 140 i seg. TRLRHL). Per a la resta de les províncies, la participació es calcula aplicant un índex d'evolució a la participació corresponent a l'any base, segons indica l'article 146 del TRLRHL.

4) Subvencions. Entre les subvencions, destaquen les destinades a finançar els plans provincials de cooperació en les obres i serveis municipals, i també les participacions en les apostes mútues esportives de l'Estat.

5) Preus públics. Les diputacions provincials poden establir i exigir preus públics per la prestació de serveis o la realització d'activitats de competència seva.

⁽²⁾Províncies que, a l'entrada en vigor d'aquesta llei, no hagin integrat la seva participació en tributs de l'Estat com a entitat anàloga a les províncies en la qual els pugui correspondre, segons la seva naturalesa institucional com a comunitat autònoma.

6) **Altres recursos.** Poden disposar de recursos addicionals per a la prestació de serveis o la realització d'activitats per delegació de la CA o dels ajuntaments.

Recursos de les entitats supramunicipals

Les entitats supramunicipals (àrees metropolitanes, mancomunitats, comarques i consorcis de caràcter local) poden disposar dels recursos previstos en l'article 2 de l'LRHL i els que fixin les seves normes de creació.

Les seves fonts d'ingrés principals són les següents:

1) Àrees metropolitanes:

- Recàrrec sobre la base imposable de l'IBI dels municipis situats en el seu àmbit territorial, amb un percentatge màxim del 0,2%.
- Subvencions finalistes per la prestació dels seus serveis, amb càrrec als pressupostos generals de l'Estat o de la CA.

Pressupostos

Les lleis anuals de pressupostos indiquen la quantitat total assignada, les àrees metropolitanes perceptores i la manera de distribució.

2) Mancomunitats i altres entitats municipals associatives (per exemple, consorcis de caràcter local):

- Contribucions especials per les obres o serveis que prestin.
- Aportacions dels municipis que les integrin.

3) Comarques:

- No poden exigir cap dels impostos i recàrrecs que preveu el TRLRHL ni participar en els tributs de l'Estat.
- Disposen dels recursos que determinin les lleis de les CA que les creïn.

Bàsicament, les fonts més importants de finançament són:

- taxes, contribucions especials i preus públics, i
- participació en els ingressos de la CA.

Recursos de les entitats d'àmbit territorial inferior al municipi

Disposen dels recursos que, entre els previstos per als municipis, determinin les lleis de les CA a l'hora de regular aquestes entitats. Fins i tot poden disposar de prestacions personals i de transport, excepte quan les tingui acordades l'ajuntament amb caràcter general.

No poden disposar d'impostos propis ni de participacions en els tributs de l'Estat, però sí en els dels municipis als quals pertanyin.

3.3. Ingressos tributaris

3.3.1. Concepte i característiques

A la pàgina web de l'Associació de Promotors de Barcelona, apareix la notícia següent amb data 8/01/2012: “Los impuestos locales quieren expresar los últimos coletazos del «boom» inmobiliario. Los ayuntamientos pueden dejar pronto de sacar provecho de la vivienda. El boom inmobiliario, según los indicadores más recientes, ha iniciado la senda de la ralentización, lo que pondría fin también a las fructíferas subidas de los impuestos locales”.

Aquesta notícia posa de manifest la importància que, com a mitjà de finançament, han tingut i continuen tenint els impostos locals, principalment en alguns sectors de gran rellevància econòmica, com és l'immobiliari.

Podem afirmar que la principal font d'ingressos per a les hisendes locals la constitueixen els ingressos de caràcter tributari, i en el cas concret dels municipis, els ingressos derivats dels impostos locals, tant obligatoris com potestatus.

La definició del que s'entén per impost es troba en l'LGT, en concret en l'article 26. En aquest article s'indica que els impostos són els tributs exigits sense contraprestació en els quals el fet imposable està constituït per “negocis, actes o fets de naturalesa jurídica o econòmica que posen de manifest la capacitat contributiva del subjecte passiu, com a conseqüència de la possessió d'un patrimoni, la circulació de béns o l'adquisició o despesa de la renda”.

Per tant:

- a) S'exigeixen sense contraprestació. El fet imposable de l'impost no preveu cap servei o activitat de l'Administració envers el contribuent.
- b) L'exigència es fonamenta en la capacitat econòmica manifestada pel subjecte passiu a l'hora de realitzar el fet imposable (tenir un patrimoni, circular béns o obtenir o gastar una renda).
- c) En la regulació dels seus elements essencials, regeix el principi de reserva de llei.

3.3.2. Impostos locals

Com ha quedat expressat anteriorment, en l'àmbit local els impostos solament corresponen als municipis. Es distingeixen entre els següents:

- **Impostos obligatoris.** S'exigeixen en tots els municipis i estan constituïts per l'IBI, l'IAE i l'IVTM. Per a establir-los no cal acord d'imposició (perquè ja estan creats i són aplicables a tots els municipis), sinó únicament

l'aprovació dels elements de càlcul de l'impost i l'ordenança fiscal reguladora respectiva.

- **Impostos potestatus.** S'exigeixen en aquells municipis que els decideixin establir segons les seves necessitats. Estan constituïts per l'ICIO i l'IIVTNU. Per a establir-los cal un acord d'imposició i d'ordenació, i també l'aprovació de l'ordenança fiscal que els reguli.

En resum, en l'àmbit dels municipis, es distingeix entre impostos obligatoris (IBI, IAE i IVTM) i impostos potestatus (IIVTNU i ICIO).

Impost sobre béns immobles

A continuació passarem a analitzar els elements estructurals de l'impost sobre béns immobles (IBI):

a) Naturalesa i fet imposable (art. 61 TRLRHL). Es tracta d'un tribut directe de caràcter real el fet imposable del qual està constituït pel següent:

- la propietat de béns immobles urbans o rústics,
- la titularitat d'un dret real d'usdefruit o superfície sobre aquests béns immobles, i
- la concessió sobre tals béns o sobre els serveis que els afecten.

b) Subjecte passiu (art. 63 TRLRHL). És la persona física, jurídica o entitat sense personalitat jurídica susceptible d'imposició (herències jacentes, comunitats de béns, etc.) que sigui:

- propietària plena del bé immoble rústic o urbà,
- titular d'un dret real d'usdefruit o superfície sobre béns immobles rústics i urbans, i
- titular d'una concessió sobre aquests béns o sobre els serveis que els afectin.

c) Base imposable i liquidable (art. 65 i 66 TRLRHL).

La base imposable (BI) està constituïda pel valor cadastral dels béns immobles, que es determina, notifica i és susceptible d'impugnació segons el que es disposa en les normes reguladores del cadastre immobiliari.

Exempcions

El TRLRHL preveu diversos supòsits d'exempció, com és el cas dels immobles titularitat de l'Església catòlica o la titularitat dels forests veïnals de mancomú.

Aquest valor cadastral inclou el sòl o terreny, i la construcció i la determinació és competència de la direcció general del Cadastre pertanyent a l'Administració de l'Estat.

D'altra banda, la base liquidable (BL) és el resultat de practicar en la base imposable les reduccions previstes en la llei (art. 67 a 70 TRLRHL).

Així, l'article 67 del TRLRHL preveu una reducció per a aquells immobles el valor cadastral dels quals s'incrementi com a conseqüència de procediments de valoració col·lectiva de caràcter general, en virtut de ponències de valors aprovades amb posterioritat a l'1 de gener de 1987.

Aquesta reducció s'aplica en un període de nou anys des de l'entrada en vigor dels nous valors cadastrals i la seva quantia és el resultat d'aplicar un coeficient corrector (0,9 el primer any i es redueix en 0,1 fins desaparèixer) a un component individual calculat per a cada immoble (aquest component individual és la diferència entre el nou valor cadastral i la base liquidable de l'any anterior a l'entrada en vigor del nou valor cadastral).

En aquests procediments de valoració col·lectiva de caràcter general, la base liquidable es notifica juntament amb la base imposable. En aquests casos, la determinació de la base liquidable és competència de la direcció general del Cadastre i la notificació inclou la motivació de la reducció aplicada mitjançant la indicació del valor base de l'immoble, els imports de la reducció i la base liquidable del primer any de vigència del nou valor cadastral.

Si no hi ha reduccions per aplicar, la base liquidable coincideix amb l'import de la base imposable.

d) Quota íntegra i quota líquida (art. 71 a 74 TRLRHL).

La quota íntegra (CI) és el resultat d'aplicar el tipus de gravamen fixat en la llei en la base liquidable.

Els tipus de gravamen es regulen en l'article 72 del TRLRHL; en concret s'indiquen els tipus de gravamen mínims i màxims. Així, el tipus de gravamen mínim és:

- per a immobles urbans: 0,4%;
- per a rústics: 0,3%, i
- per a immobles de característiques especials: 0,6%.

Valoració col·lectiva

Els procediments de valoració col·lectiva de caràcter general són els procediments de valoració cadastral respecte a una col·lectivitat d'immobles quan es posen de manifest diferències substancials entre els valors de mercat i els que van servir de base per a la fixació dels valors cadastrals vigents. Requereixen l'aprovació d'una ponència de valors total.

No obstant això, els ajuntaments el poden incrementar en els punts percentuals que fixa el TRLRHL davant circumstàncies especials.

Cal indicar que l'RDL 20/2011, de 30 de desembre, ha incrementat els tipus de gravamen de l'IBI aprovats per als béns immobles urbans, per als períodes impositius que s'iniciïn els anys 2012 i 2013, en els percentatges següents:

- 10% per als municipis que hagin estat objecte d'un procediment de valoració col·lectiva de caràcter general per a béns immobles urbans com a conseqüència d'una ponència de valors total aprovada amb anterioritat a l'any 2002, sense que el tipus de gravamen mínim i supletori pugui resultar inferior al 0,5% el 2012 i al 0,6% el 2013.
- 6% per als municipis que hagin estat objecte d'un procediment de valoració col·lectiva de caràcter general per a béns immobles urbans com a conseqüència d'una ponència de valors total aprovada entre el 2002 i el 2004, sense que el tipus de gravamen mínim i supletori pugui resultar inferior al 0,5%.
- 4% per als municipis que hagin estat objecte d'un procediment de valoració col·lectiva de caràcter general per a béns immobles urbans com a conseqüència d'una ponència de valors total aprovada entre el 2008 i el 2011.

D'altra banda, la quota líquida (CL) s'obté minorant la quota íntegra en l'import de les bonificacions previstes en els articles 73 i 74 del TRLRHL.

Aquestes bonificacions poden ser obligatòries (art. 73 TRLRHL) o potestatives (art. 74 TRLRHL).

e) Meritació i període impositiu (art. 75 TRLRHL). El període impositiu coincideix amb l'any natural, i l'impost es reporta el primer dia del període impositiu (1 de gener).

f) Gestió de l'impost. L'impost es gestiona a partir de la informació continguda en el padró cadastral i en els altres documents expressius de les seves variacions elaborats per la direcció general del Cadastre.

La liquidació i recaptació, i també la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària d'aquest impost, són competència exclusiva dels ajuntaments.

Exemple de càlcul de la quota de l'IBI

Una empresa constructora situada en un municipi de deu mil habitants és propietària d'un solar urbà que està essent objecte de construcció. El seu valor cadastral és de vint mil euros. Gaudeix d'una bonificació del 90% de la quota, perquè està en construcció.

L'ajuntament, per mitjà de l'ordenança fiscal reguladora de l'IBI, ha aprovat com a tipus de gravamen els següents:

- per als immobles urbans: 0,7%;
- per als immobles rústics: 0,6%.

No hi ha reduccions aplicables en la base imposable, i l'àrea metropolitana té establert a favor seu un recàrrec del 0,2%.

La quota d'IBI que ha de satisfer aquesta empresa és:

$$BI = Vc = 20.000 \text{ euros}$$

$$BL = BI \text{ (en no concórrer reduccions)}$$

$$CI = TG \text{ s/ } BL = 0,7\% \text{ s/ } 20.000 = 140 \text{ euros.}$$

$$\text{Bonificació del 90\% de la quota} = 126 \text{ euros.}$$

$$CL = \text{íntegra} - \text{bonificacions} = 140 - 126 = 14 \text{ euros.}$$

$$\text{Recàrrec àrea metropolitana} = 0,2\% \text{ s/ } BI = 0,2\% \text{ s/ } 20.000 = 40 \text{ euros.}$$

$$\text{Deute} = \text{quota líquida} + \text{recàrrec} = 14 + 40 = 54 \text{ euros.}$$

Impost sobre activitats econòmiques

A continuació passarem a analitzar els elements estructurals de l'impost sobre activitats econòmiques (IAE):

a) Naturalesa i fet imposable (art. 78 TRLRHL). És un tribut directe de caràcter real el fet imposable del qual està constituït pel simple exercici (sigui ocasional o habitual, s'obtinguin rendiments o no) en territori nacional d'activitats econòmiques (empresarials, professionals o artístiques), s'exerceixin en un local determinat o no i es trobin especificades en les tarifes (epígrafs) de l'impost o no.

b) Exempcions (art. 82 TRLRHL). L'article 82 del TRLRHL estableix diverses exempcions; algunes tenen caràcter obligatori, i altres, caràcter potestatiu.

Així, entre altres exempcions obligatòries, es pot assenyalar que estan exemptes les persones físiques i els subjectes passius que tinguin un import net de la xifra de negocis en el penúltim any anterior al de la meritació de l'impost.

c) **Subjecte passiu (art. 83 TRLRHL).** Són les persones físiques, jurídiques o entitats sense personalitat jurídica que facin les activitats que originin el fet imposable.

d) **Quotes (art. 85, 86 i 87 TRLRHL).** En aquest impost no hi ha BI. Una vegada realitzat el fet imposable, la llei li assigna el pagament d'una quota fixa (mínima municipal, provincial o nacional), quotes que estan especificades en les tarifes de l'impost per a cada epígraf/activitat (aquestes tarifes i instruccions estan aprovades per l'RDL 1175/1990, de 28 de setembre). Si l'activitat no està especificada, se li assigna la quota de l'activitat més semblant.

Es diferencien tres tipus de quotes:

- **Municipal:** és la quota mínima fixada per les tarifes de l'impost, incrementada pel coeficient de ponderació i, si escau, pel coeficient de situació que hagi fixat l'ordenança fiscal. Habilita per a l'exercici de l'activitat en l'àmbit municipal. La competència de recaptació d'aquestes quotes municipals correspon al municipi on té lloc l'exercici de l'activitat. Si l'activitat s'exerceix en locals o instal·lacions situats en diversos municipis, la quota és exigida per l'ajuntament on es trobi la major part d'aquests locals o instal·lacions, sense perjudici de l'obligació d'aquell de distribuir entre tots els altres l'import d'aquesta quota segons la proporció de la superfície que ocupi en cada terme municipal la instal·lació o local en qüestió.
- **Provincial:** és la quota fixa fixada per les tarifes de l'impost (sense coeficients, índexs ni recàrrec provincial) i habilita per exercir l'activitat en l'àmbit provincial. La competència de recaptació correspon a la delegació provincial de l'AEAT.
- **Nacional:** és la quota fixa marcada per les tarifes (sense coeficients, índexs ni recàrrec provincial) i habilita per a exercir l'activitat en tot el territori nacional. La competència de recaptació correspon a la delegació provincial de l'AEAT.

Segons indica l'article 85 del TRLRHL, les quotes resultants de l'aplicació de les tarifes no poden excedir del 15% del benefici mitjà presumpte de l'activitat gravada.

e) **Quota municipal.**

La quota municipal resulta de l'operació següent: quota mínima segons tarifes coeficient de ponderació × coeficient de situació si ha estat establert per ordenança fiscal.

En què:

- la quota mínima és la quota fixa que apareix assenyalada específicament en les tarifes, sumant, si escau, l'element superfície dels locals en els quals es facin les activitats gravades.
- el coeficient de ponderació és un coeficient fixat en funció de l'import net de la xifra de negocis del subjecte passiu. Pot oscil·lar entre 1,29 i 1,31. És d'aplicació obligatòria.
- el coeficient de situació és un coeficient d'aplicació potestativa que pot ser fixat per l'ajuntament i pondera el carrer on es troba el local. Pot oscil·lar entre un 0,4 i un 3,8 (entre categories de carrers, la diferència de valor ha de ser almenys de 0,10).

El deute que cal satisfer per IAE per la quota municipal és la quantitat resultant de les operacions anteriors més l'aplicació, si així ho ha fixat la diputació provincial en la seva ordenança fiscal respectiva, d'un recàrrec, que és com a màxim del 40% de la quota mínima municipal incrementada pel coeficient de ponderació.

Deute per quota municipal IAE = quota municipal (quota mínima segons tarifes coeficient de ponderació × coeficient de situació si ha estat establert per ordenança fiscal) + recàrrec provincial si ha estat fixat per la diputació provincial (màx. 40% × quota mínima municipal incrementada pel coeficient de ponderació).

f) Meritació i període impositiu (art. 89 TRLRHL9). El període impositiu coincideix amb l'any natural, i l'impost es reporta el primer dia del període impositiu (1 de gener) o quan s'iniciï l'activitat (si és en data diferent de l'1 de gener).

Si l'alta o la baixa es produeixen després del primer trimestre o abans de l'últim trimestre, respectivament, s'exigeix la quota proporcional (es prorrateja per trimestres).

g) Gestió de l'impost (art. 90 TRLRHL). L'impost es gestiona a partir de la matrícula. Aquesta matrícula es forma cada any per a cada terme municipal i està constituïda per censos comprensius de les activitats econòmiques, subjectes passius, quotes mínimes i, si escau, recàrrec provincial. La matrícula està a la disposició del públic als ajuntaments respectius.

Exemple de càlcul de la quota de l'IAE

Una consulta d'odontologia, classificada en l'epígraf 943 de la secció 1a. de les tarifes de l'IAE, du a terme en un municipi amb una població de 45.000 habitants una activitat de

consultes odontològiques, que en el penúltim any anterior a l'inici de l'exercici en curs ha determinat un import net de la xifra de negocis de 4.500.000 euros.

L'activitat s'exerceix en un local amb una superfície computable de noranta-cinc metres quadrats.

Se sap que la diputació provincial respectiva ha establert un recàrrec provincial d'un 35% i que el coeficient de situació ha estat de l'1,5.

Per a fer el càlcul de la quota d'IAE, cal acudir a les tarifes i instrucció de l'IAE.

En el cas plantejat, l'epígraf 943 té establerta una quota fixa d'activitat de 612,85 euros.

Per al càlcul de la quota de superfície, hem d'acudir a l'annex II de l'RDL 1.175/1990 (Instrucció), regla 14a., lletra f), on s'estableixen uns quadres per al càlcul de l'element de superfície.

En el quadre anomenat "Euros per metre quadrat", aplicable a les activitats classificades en les divisions 1 a 6 i 9 de la secció 1a. de les tarifes de l'IAE (l'epígraf 943 està en la divisió 9a. de la secció 1a.), s'estableix un percentatge de 0,144243 per metre quadrat per als locals amb superfície entre zero i cinc-cents metres quadrats en poblacions entre 20.001 i 50.000 habitants.

La quota de superfície és, per tant, de 13,70 euros ($95 \times 0,144243$). No s'aplica cap coeficient corrector (previst en un quadre que apareix després del quadre anterior i que es diu "Coeficients correctors per aplicar segons naturalesa i quantia de l'activitat") en ser la quota d'activitat inferior a 37,32 euros, que és la quantia d'inici del primer tram de quota a la qual s'aplicaria, si escau, el coeficient corrector.

Per tant, la suma de la quota fixa d'activitat i la quota de superfície dóna lloc a la quota mínima municipal de 626,55 euros ($612,85 + 13,70$).

Sobre la quota mínima municipal apliquem el coeficient de ponderació en funció de l'import net de la xifra de negocis de l'entitat. En aquest cas, és un 1,29, en ser l'import net de la xifra de negocis de 4.500.000 euros, comprès en el primer tram, que s'estén des d'un milió d'euros fins als cinc milions.

Per tant, la quota mínima municipal ponderada per aquest coeficient ens dóna una quota de 808,25 euros ($626,55 \times 1,29$).

Sobre aquesta quota ponderada es pot aplicar un coeficient de situació en funció del carrer en el qual estigui situat el local. Aquest coeficient és potestatiu, ja que ha de ser establert per ordenança fiscal.

En aquest cas s'estableix en un 1,5. Per tant, la quota anterior ponderada per aquest coeficient ens dóna un import de 1.212,37 euros ($808,25 \times 1,5$).

Finalment, cal calcular el recàrrec provincial, que solament es pot exigir sobre les quotes mínimes municipals ponderades únicament pel coeficient de ponderació i si ho estableix la diputació provincial corresponent mitjançant un acord d'imposició i una ordenança fiscal reguladora. El percentatge màxim és del 40%, encara que pot ser inferior.

Per tant, el recàrrec és: $808,25 \times 35\%$: 282,89 euros.

El deute tributari total per quota municipal de l'IAE és de 1.495,26 euros ($1.212,37 + 282,89$).

Impost sobre vehicles de tracció mecànica

Seguidament analitzem els elements estructurals de l'impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTM):

a) **Naturalesa i fet imposable (art. 92 TRLRHL).** És un tribut directe que grava la titularitat de vehicles de tracció mecànica aptes per a circular per les vies públiques (és a dir, matriculats en els registres públics corresponents i que no hagin causat baixa, i també vehicles amb permís temporal i matrícula turística), sigui quina sigui la seva classe i categoria.

En l'article 93 del TRLRHL es preveuen diverses exempcions a aquest impost, algunes de les quals són d'aplicació automàtica (com és el cas dels vehicles oficials) i algunes són pregades, és a dir, a petició dels interessats (com és el cas dels vehicles de persones de mobilitat reduïda).

b) **Subjecte passiu (art. 94 TRLRHL).** Són les persones físiques, jurídiques i entitats sense personalitat jurídica susceptibles d'imposició (herències jacents, comunitats de béns, etc.) a nom de les quals figuri el vehicle en el permís de circulació.

c) **Quota (art. 95 TRLRHL).** En aquest impost no hi ha BI. Una vegada realitzat el fet imposable, la llei assigna directament una quota tributària –que pot ser modificada anualment per l'LPGE– segons el tipus de vehicle, la potència fiscal, el nombre de places, el volum o els quilograms de càrrega útil.

Els ajuntaments poden incrementar aquestes quotes aplicant-hi un coeficient multiplicador, que no pot ser superior a 2. Poden fixar un coeficient diferent per a cada tipus de vehicle, sempre respectant aquest límit màxim.

d) **Bonificacions (art. 95 TRLRHL).** Les ordenances fiscals poden regular, sobre la quota de l'impost, incrementada o no per l'aplicació del coeficient, diverses bonificacions. Així, es preveu una bonificació del 75% de la quota en funció d'una sèrie d'elements que incideixin sobre el medi ambient.

e) **Meritació i període impositiu (art. 96 TRLRHL).** El període impositiu coincideix amb l'any natural, i es reporta el primer dia del període impositiu (1 de gener) o quan s'adquireixi per primera vegada el vehicle (si és en data diferent de l'1 de gener). Si l'adquisició o baixa del vehicle es produeix després del primer trimestre o abans de l'últim trimestre, respectivament, s'exigeix la quota proporcional (es prorrateja per trimestres).

f) **Gestió de l'impost (art. 97 TRLRHL).** La gestió, liquidació, inspecció i recaptació, i també la revisió dels actes dictats en via de gestió tributària, corresponen a l'ajuntament del domicili que consti en el permís de circulació del vehicle.

Quota tributària de l'IVTM

En l'IVTM, una vegada realitzat el fet imposable, la llei assigna directament una quota tributària segons el tipus de vehicle, potència fiscal, nombre de places, volum o quilograms de càrrega útil.

Exemple de càlcul de la quota de l'IVTM

Una persona física adquireix el 15 de març de 2001 un vehicle Mercedes-Benz model 280-E, d'una potència fiscal de 19 CV.

El mateix dia que procedeix a la matriculació i declaració d'alta d'aquest vehicle a l'efecte de l'impost sobre vehicles de tracció mecànica, dóna de baixa el seu antic Citroen BX, model TRS, de potència fiscal 11,56 CV, que té una antiguitat de quinze anys.

Ara calcularem l'import dels rebuts que ha de pagar per l'impost l'any 2001, sabent que l'ordenança fiscal de l'ajuntament corresponent ha fixat una quota d'aquest impost per a CV de 8 a 11,99 de 51,12 euros, i de 16 a 19,99 CV de 134,42 euros.

En aquest cas, la persona física és subjecte passiu de l'impost, ja que tots dos vehicles consten a nom seu en el permís de circulació de cadascun.

L'impost es liquida segons un quadre de tarifes establert en l'article 95 del TRLRHL, si bé, segons el número 4 d'aquest article, els ajuntaments poden incrementar aquestes quotes aplicant un coeficient, que com a màxim pot ser de 2 (ordenança fiscal).

Així doncs, aquesta persona física ha de pagar dos rebuts per aquest impost:

1r. Pel Mercedes-Benz de 19 CV, una **quota de 134,42 euros**. Segons l'article 96 del TRLRHL, el període impositiu coincideix amb l'any natural, excepte en el cas de primera adquisició dels vehicles, ja que en aquest moment el període impositiu comença el dia en què es produeixi aquesta adquisició –dia 1 de març. El número 3 d'aquest article estableix que la quota de l'impost es prorrateja per trimestres naturals en els casos de primera adquisició o baixa de vehicles. Com que el Mercedes-Benz s'ha comprat dins del primer trimestre, ha de pagar el rebut de tot l'any.

2n. Pel Citroen BX, el rebut de l'any 2001 és una **quota de 51,12 euros**. Si ja l'havia pagat a la data de baixa, hi ha una devolució pels tres trimestres després de la baixa: 38,64 euros ($51,52 \times 3/4$).

Impost sobre construccions, instal·lacions i obres

A continuació passarem a analitzar els elements estructurals de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO):

a) Naturalesa i fet imposable (art. 100 TRLRHL). És un tribut indirecte el fet imposable del qual està constituït per la realització, en el terme municipal, de qualsevol construcció, instal·lació o obra per la qual s'exigeixi llicència d'obres o urbanística, amb independència que aquesta s'hagi obtingut o no, sempre que l'atorgament correspongui a l'ajuntament titular de l'impost.

b) Subjecte passiu (art. 101 TRLRHL). A títol de contribuents, són les persones físiques, jurídiques i entitats sense personalitat jurídica susceptibles d'imposició (herències jacents, comunitats de béns, etc.) que siguin amos de la construcció, instal·lació o obra, siguin o no propietaris de l'immoble sobre el qual s'hi faci.

En el cas que la construcció, instal·lació o obra no sigui feta pel subjecte passiu contribuent, tenen la condició de subjectes passius substituïts del contribuent els qui sol·licitin les llicències corresponents o facin les construccions, instal·lacions o obres. El substituït pot exigir del contribuent l'import de la quota tributària satisfeta.

c) Base imposable (art. 102 TRLRHL). Està constituïda pel cost real i efectiu de la construcció, instal·lació o obra però net, és a dir, descomptats impostos i altres exaccions exigibles, i també els honoraris de professionals, el benefici empresarial del contractista i qualsevol altre concepte que no integri, estrictament, el cost d'execució material. S'entén per cost real i efectiu el cost de l'execució material.

d) Quota (art. 102 TRLRHL). És el resultat d'aplicar sobre la BI el tipus de gravamen, que es fixa dins dels límits que fixa la llei (màxim 4%).

e) Gestió de l'impost (art. 103 TRLRHL). En la gestió tributària d'aquest impost, es giren dues liquidacions:

- **Liquidació provisional.** Aquesta liquidació és girada per l'ajuntament quan es concedeixi la llicència preceptiva o quan, no havent-se sol·licitat, concedit o denegat encara aquesta llicència preceptiva, s'iniciï la construcció, instal·lació o obra. En aquest cas, la base imposable es determina en funció del pressupost presentat pels interessats, sempre que hagi estat visat pel col·legi oficial corresponent quan això constitueixi un requisit preceptiu, i quan l'ordenança fiscal així ho prevegi, en funció dels índexs o mòduls que aquesta estableixi a aquest efecte.
- **Liquidació definitiva.** Quan s'acaba la construcció, instal·lació o obra, es fa la comprovació administrativa del cost real i efectiu a què ha ascendit i es gira una liquidació definitiva sobre aquest valor, que constitueix la base imposable.

Si la construcció, instal·lació o obra ha costat més que el cost que ha determinat la liquidació provisional, el contribuent ha d'abonar la diferència. Si la construcció, instal·lació o obra ha costat menys, el contribuent té dret a la devolució de la diferència.

En conseqüència:

$$\text{Quota diferencial} = \text{liquidació definitiva} - \text{liquidació provisional.}$$

En resum, en la gestió de l'ICIO es distingeixen dues liquidacions: provisional, en funció del pressupost presentat pels interessats, i definitiva, en funció del cost real i efectiu de la construcció una vegada finalitzada.

f) Bonificacions potestatives (art. 103 TRLRHL). Les ordenances fiscals poden regular diverses bonificacions sobre la quota de l'impost. Així, entre d'altres, es preveuen bonificacions de fins a un 95% per a construccions, instal·lacions i obres singulars o d'especial utilitat i interès.

g) Meritació (art. 102 RLRHL). L'impost es reporta en el moment d'iniciar-se la construcció, instal·lació o obra, tot i que no s'hagi obtingut la llicència corresponent.

Exemple de càlcul de la quota de l'ICIO

Una empresa constructora sol·licita llicència d'obres per a construir uns habitatges en un municipi de quaranta mil habitants. L'ajuntament, per mitjà de l'ordenança fiscal de l'ICIO, ha fixat per a l'any 2011 un tipus de gravamen del 3% i no és aplicable cap deducció ni bonificació.

L'empresa acompanya aquesta sol·licitud amb el projecte de les obres visat pel col·legi oficial corresponent, en el qual figura un pressupost d'execució material de dos milions d'euros. Una vegada atorgada la llicència, l'empresa comença les obres a l'abril del 2011, i quan acaben al febrer del 2012 l'ajuntament comprova que el cost real i efectiu de l'obra ha estat de 2.300.000 euros. En aquest moment, l'ordenança de l'ICIO per al 2012 fixa un 3,2% de tipus de gravamen.

El càlcul de la liquidació provisional i definitiva és el següent:

a) Liquidació provisional

$BI = \text{cost real i efectiu segons projecte} = 2.000.000 \text{ euros.}$

$BL = BI$ (en no fixar-se reduccions).

$CI = TG \text{ s/ } BL = 3\% \text{ s/ } 2.000.000 = 60.000 \text{ euros.}$

$CL = CI$ (en no fixar-se deduccions ni bonificacions).

b) Liquidació definitiva

$BI = \text{cost real i efectiu segons comprovació} = 2.300.000.$

$BL = BI$ (en no preveure's reduccions).

$CI = TG \text{ s/ } BL = 3\% \text{ s/ } 2.300.000 = 69.000 \text{ euros.}$

El tipus de gravamen aplicable és el vigent en el moment de reportar-se l'impost (moment en què s'inicien les obres, any 2011). Per això cal computar el tipus del 3% (vigent el 2011) i no el del 3,2% (vigent el 2012).

$CL = CI$ (en no fixar-se deduccions ni bonificacions).

En conseqüència, el contribuent ha de satisfer la quantitat de 69.000 euros. En haver ingressat ja seixanta mil euros en concepte de liquidació provisional, en el moment de

girar-se la liquidació definitiva ha d'abonar la diferència, és a dir, nou mil, que resulten de la quota diferencial (liquidació definitiva – liquidació provisional).

Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU)

A continuació analitzem els elements estructurals de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU):

a) Naturalesa i fet imposable (art. 104 TRLRHL). És un tribut directe que grava l'increment de valor que experimenten els terrenys urbans posat de manifest com a conseqüència de la transmissió de la propietat per qualsevol títol, o bé per la constitució o transmissió d'un dret d'ús o gaudi (usdefruit, ús, habitació) sobre aquests terrenys.

b) Exempcions (art. 105 TRLRHL). En aquest article es preveuen diverses exempcions, com poden ser els increments de valor que es manifestin com a conseqüència de la constitució i transmissió de drets de servitud o la transmissió de béns que es troben dins de l'anomenat conjunt historicoartístic o que hagin estat declarats d'interès cultural, quan els seus propietaris o titulars de drets reals acreditin que han fet a càrrec seu obres de conservació, millora o rehabilitació en aquests immobles.

També s'estableixen algunes exempcions subjectives, com els increments de valor que recaiguin sobre l'Estat, comunitats autònomes, corporacions locals i els seus organismes autònoms.

c) Subjecte passiu (art. 106 TRLRHL). Són les persones físiques, jurídiques o entitats sense personalitat jurídica susceptibles d'imposició (herències jacents, comunitats de béns, etc.) que siguin:

- adquirents del terreny o persones a favor de les quals es constitueixi o transmeti el dret real, en operacions a títol gratuït (herències, donacions);
- transmissors del terreny o els qui constitueixen o transmeten el dret real, en les operacions a títol oneros (compravenda, permuta, etc.).

d) Base imposable (art. 107 TRLRHL).

La base imposable està constituïda per l'increment de valor del terreny, posat de manifest en el moment de la meritació i experimentat al llarg d'un període màxim de vint anys. La base imposable es calcula així:

$$\text{Valor cadastral del sòl} \times \text{percentatge municipal} \times \text{antiguitat.}$$

En què:

Nota

La sentència del Tribunal Constitucional de 16 de desembre de 2017 declara inconstitucionals i, per tant, nuls els articles que regulen aquest impost, en la mesura que sotmeten a tributació situacions d'inexistència d'increment del valor dels immobles.

Subjecte passiu no resident

En el cas que el subjecte passiu no sigui resident a Espanya, és substituït del contribuïent l'adquirent o persona a favor de la qual es constitueixi o transmeti el dret real.

- el **percentatge municipal** és el que fixa cada ajuntament segons la seva població i antiguitat del bé en el patrimoni del seu titular (període de generació de l'increment), fins al límit màxim que preveu la llei, i
- l'**antiguitat** és el període de generació de l'increment; solament es consideren els anys complets i fins a un màxim de vint anys (si l'antiguitat supera els vint anys, solament se'n computen vint).

e) **Quota (art. 108 TRLRHL).**

La quota íntegra és el resultat d'aplicar sobre la BI el tipus de gravamen que fixi cada ajuntament, sense que pugui excedir del 30%. Es calcula així:

$$CI = TG \text{ s/ } BI$$

L'ajuntament pot fixar un sol tipus de gravamen o un de diferent per a cada període de generació (fins a cinc anys *x*, fins a deu anys *y*, etc.).

La quota líquida de l'impost és el resultat d'aplicar sobre la quota íntegra, si escau, una bonificació de fins a un 95% de la quota íntegra en les transmissions de terrenys i en la constitució o transmissió de drets reals de gaudi limitatiu de domini, fets a títol gratuït per causa de mort a favor de descendents, cònjuges o ascendents.

Les ordenances fiscals poden regular bonificacions de fins al 95% a causa de mort a favor de descendents, cònjuges o ascendents.

f) **Meritació (art. 109 TRLRHL).** L'impost es reporta en la data en què es transmeti la propietat o es constitueixi o transmeti el dret real de gaudi limitatiu de domini, ja sigui a títol oneros o lucratiu i tant per causa de mort com *inter vivos*. Així, per exemple, podria ser la data del contracte de compravenda, la data de la defunció, etc.

g) **Gestió de l'impost (art. 110 TRLRHL).** Els subjectes passius han de presentar la declaració de l'impost davant l'ajuntament corresponent en els terminis següents, comptats des de la data de meritació de l'impost:

- Per als actes *inter vivos*: trenta dies hàbils.
- Per als actes per causa de mort: sis mesos, prorrogables fins a un any a sol·licitud de l'obligat tributari.

Exemple de càlcul de la quota de l'IIVTNU

Una persona ven a una altra un terreny urbà per dos-cents cinquanta mil euros en data de 5 de juliol de 2011. El venedor va comprar aquest bé el 5 de març de 2000 per cent mil euros. El valor cadastral d'aquest terreny és de catorze mil euros.

L'ajuntament de la imposició té tres-cents mil habitants i té fixats els percentatges següents segons població i període de generació de l'increment de valor:

Període de generació de l'increment	Percentatge
D'un a cinc anys	3,2
Fins a deu anys	3
Fins a quinze anys	2,7
Fins a vint anys	2,6

Pel que fa al tipus de gravamen, l'ordenança fiscal l'estableix en el 30%, màxim permès per la llei, i resulta aplicable a tots els períodes d'increment indicats en la taula anterior.

El càlcul de la quota tributària que ha de satisfer per l'IIVTNU es calcula de la manera següent: en primer lloc, s'ha d'indicar que el contribuent és el transmetent de l'immoble, perquè es tracta d'una compravenda, un negoci jurídic fet *inter vivos*.

$$BI = \text{Valor cadastral del sòl} \times \text{percentatge municipal} \times \text{antiguitat}.$$

Segons l'enunciat, el valor cadastral del sòl és de catorze mil euros. D'altra banda, el període de generació de l'increment és el nombre d'anys en els quals el bé ha estat propietat del venedor (antiguitat). Aquesta antiguitat és d'onze anys i quatre mesos, però solament es poden computar els anys complets; per tant, onze anys.

En conseqüència, la BI és $= 14.000 \times 2,7\% \times 11 = 4.158$ euros.

$$\text{Quota} = TG \text{ s/ } BI = 30\% \text{ s/ } 4.158 = 1.247,40 \text{ euros.}$$

3.4. Taxes, contribucions especials i preus públics

A la pàgina web <http://www.espomadrid.es>, apareix la notícia següent amb data de 17/11/2011: "Hasta este año el Ayuntamiento de Madrid tenía establecida una contribución especial para el servicio de bomberos, que a partir del próximo año se ha convertido en tasa, sin alteración alguna de su cuantía [...] el Ayuntamiento de Madrid niega rotundamente la información y asegura que, en ningún caso, se trata de una nueva figura impositiva, sino tan solo de un cambio en la naturaleza jurídica de lo que hasta hora ha sido una contribución especial".

Com es pot deduir d'aquesta notícia, les taxes i les contribucions especials també constitueixen recursos financers tributaris de les entitats. Al costat d'aquests dos recursos financers, hi ha els preus públics, que s'assemblen a les taxes però que se'n diferencien per unes notes que fan que no tinguin la consideració de tributs.

Així, en l'àmbit local, les **taxes** són tributs el fet imposable dels quals està constituït per la utilització privativa o aprofitament especial del domini públic, o per la prestació de serveis o realització d'activitats de competència local que es refereixin, afectin o beneficiïn de manera particular el subjecte passiu, sempre que es produeixi alguna d'aquestes circumstàncies:

- que els serveis o activitats no siguin de sol·licitud voluntària del subjecte passiu;
- que aquests serveis o activitats no els estigui prestant o fent el sector privat, és a dir, que hi hagi un monopoli del sector públic.

Exemple de taxa

Un exemple de taxa seria l'import pagat per l'ús de les instal·lacions esportives municipals si en el municipi no hi ha altres instal·lacions establertes pel sector privat.

L'article 21 del TRLRHL assenyala que les entitats locals no poden exigir taxes pels serveis següents, en ser considerats essencials o vitals per a la població en general:

- a) subministrament d'aigua en fonts públiques,
- b) il·luminació de vies públiques,
- c) vigilància pública en general,
- d) protecció civil,
- e) neteja de la via pública, i
- f) ensenyament en els nivells d'educació obligatòria.

Per la seva banda, en l'àmbit local, les contribucions especials són tributs el fet imposable dels quals està constituït per l'obtenció del subjecte passiu d'un benefici o augment de valor dels seus béns com a conseqüència de la realització d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics de competència local.

Exemple de contribució especial

Un exemple de contribució especial seria, en determinats barris, l'import exigit pels serveis addicionals d'enllumenat públic o de dotació especial de seguretat pública que beneficien especialment els seus veïns i que, per aquesta raó, han de contribuir a finançar-lo.

Les contribucions especials no solament comprenen el cas en què les obres i serveis siguin de competència local, sinó també aquells altres casos en els quals l'entitat local actua per delegació d'altres entitats públiques o quan actuïn altres entitats públiques amb finançament de l'entitat local.

Per la seva banda, els preus públics en l'àmbit local són prestacions patrimonials de caràcter públic que s'exigeixen per la prestació de serveis o la realització d'activitats de competència local, sempre que concorrin aquests dos requisits que els diferencien de les taxes:

- que els serveis o activitats siguin de sol·licitud o recepció voluntària dels subjectes passius, i
- que el sector privat els estigui prestant o fent alhora.

L'element clau en els preus públics és que els serveis o activitats als quals es refereix el preu públic siguin també prestats pel sector privat, és a dir, que hi hagi una competència de l'entitat local amb altres operadors del mercat. Per aquest motiu no tenen la consideració de tributs.

Exemple de preu públic

Un exemple de preu públic seria l'import exigit pel servei de fotocòpies en una biblioteca pública municipal o l'import pagat per l'ús d'instal·lacions esportives municipals en aquells municipis en els quals hi hagi també instal·lacions privades.

Resum

Conèixer el funcionament de les hisendes territorials i la seva aplicació concreta a l'Estat espanyol és un tema de màxima actualitat. En aquest cas comporta analitzar la tributació de les comunitats en règim comú, el règim foral excepcional i les normes de tributació de les hisendes locals.

El sistema de finançament de les comunitats autònomes definit en la LOFCA obeeix al principi d'autonomia financera d'aquests territoris i tracta de donar resposta al principi de suficiència financera i, al mateix temps, de solidaritat. Els recursos financers de les comunitats autònomes que tenen naturalesa tributària són els tributs, propis o cedits, i els recàrrecs sobre tributs estatals. L'establiment de tributs propis ha de tenir en compte el límit de la denominada *dobla tributació interna*, de manera que un mateix fet imposable no quedi gravat per l'Estat i per les comunitats autònomes alhora. Ara bé, la immensa majoria de recursos financers de les comunitats autònomes procedeixen de la cessió d'impostos, de transferències pressupostàries i dels fons de compensació, per la qual cosa la creació de tributs propis ha quedat molt limitada. Aquest fet determina una rellevància pràctica escassa de les hisendes autonòmiques al nostre país. Finalment, cal revisar els punts de connexió, és a dir, els criteris de distribució del rendiment de cada tribut i l'administració competent per a la seva gestió.

Els territoris històrics del País Basc i la Comunitat Foral de Navarra tenen un règim de finançament diferent. Aquestes comunitats tenen reconegut el dret a establir i regular el seu propi règim tributari al seu territori, financen les despeses públiques amb la seva pròpia recaptació i en transfereixen a l'Estat una part, en concepte de contingent de participació en les càrregues suportades per l'Estat en la prestació de serveis en aquests territoris. El concert econòmic, per al País Basc, i el conveni econòmic de Navarra, revisats tots dos el 2007, contenen la regulació dels impostos –directes, indirectes i altres tributs aplicables als seus territoris–, i també les normes de distribució de competències entre les hisendes forals i l'Estat.

Dins de la imposició directa, el mòdul ha fet un estudi de l'impost sobre la renda de les persones físiques, impost sobre el patrimoni, impost sobre successions i donacions i impost de societats. En relació amb aquest últim impost, s'han estudiat els conceptes de *volum d'operacions* o *llindar de tributació*, i el concepte de *percentatge de tributació* o *xifra relativa*. Per la seva banda, dins de la imposició indirecta, bàsicament també s'ha fet una anàlisi de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, impost sobre primes

d'assegurança i d'impost sobre el valor afegit. Com en el cas de l'impost de societats, en l'IVA també hem conegut el concepte de *volum d'operacions* i *percentatge de tributació*.

Al costat de les comunitats autònomes, hi ha un altre nivell administratiu necessitat de recursos per a la prestació de serveis públics: són els ajuntaments i les diputacions. No és fàcil donar una resposta satisfactòria al finançament de les hisendes locals i podem dir que, encara avui, és un tema per resoldre. En principi, podem aplicar els conceptes d'*autonomia* i *suficiència financera* i de *potestat tributària* en l'àmbit local, però hi ha rigidesa quant als instruments de finançament en l'àmbit local. Els principals ingressos públics de les hisendes locals són els tributs propis, les participacions en els tributs de l'Estat i de les comunitats autònomes, les subvencions i preus públics i les multes i sancions dins de l'àmbit de la seva competència. Les ordenances fiscals són les normes reglamentàries establertes pel municipi per a regular els tributs i taxes municipals. Quant als impostos locals el mòdul ha destacat l'existència de tres impostos municipals obligatoris: l'impost sobre béns immobles, l'impost sobre activitats econòmiques i l'impost sobre vehicles de tracció mecànica, i dos impostos de caràcter potestatiu: l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres i l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.

Bibliografía

Bustos Gisbert, A. (2010). *Lecciones de Hacienda Pública*. Madrid: Colex.

Corcuera Torres, A.; Menéndez Moreno, A. (2004). "Algunas propuestas de reforma del régimen presupuestario de las Corporaciones Locales: especial referencia al principio de estabilidad". *Revista Jurídica de Castilla y León* (núm. 2).

De la Hucha, F. (1995). *Introducción al Régimen jurídico de las Haciendas Forales*. Civitas Ediciones.

López Martín, M. C.; Ríos Berjillos, M. C. (2002). "Estabilidad presupuestaria y endeudamiento autonómico". *Presupuesto y Gasto Público* (núm. 30).

Martín Queralt, J.; Tejerizo López, J. M.; Cayón Galiardo, A. (2011). *Manual de Derecho Tributario*.

Orón Moratal, G. (2002). "La suficiencia financiera de las administraciones territoriales y la nueva normativa presupuestaria". *Presupuesto y Gasto Público* (núm. 30, pàg. 87-89).

Sánchez García, N. (2012). *Tributos locales. Comentarios y casos prácticos*. CEF.

Simón Acosta, E. (2007). "El Convenio Económico y los impuestos estatales no convenidos". *Nuevas perspectivas y retos en el XXV aniversario del Amejoramiento del Fuero*. Gobierno de Navarra.

Simón Acosta, E.; Vazquez del Rey, A. (2011). *Curso de Hacienda Local*. Editorial Aranzadi.

