

# La imposició patrimonial

Antonia Agulló Agüero  
Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello  
Esteban Quintana Ferrer

PID\_00162473



Universitat Oberta  
de Catalunya

[www.uoc.edu](http://www.uoc.edu)



# Índex

<b>Introducció</b> .....	7
<b>Objectius</b> .....	11
<b>1. L'impost sobre el patrimoni</b> .....	13
1.1. La supressió del gravamen de l'impost sobre el patrimoni .....	13
1.2. Antecedents .....	13
1.3. Naturalesa i funcions .....	14
1.3.1. Naturalesa .....	14
1.3.2. Funcions .....	15
1.4. Àmbit territorial i fonts normatives .....	15
1.5. Fet imposable .....	16
1.5.1. Anàlisi general .....	16
1.5.2. Anàlisi específica de la titularitat com a element subjectiu del fet imposable .....	18
1.6. Béns exempts .....	18
1.7. Subjecte passiu .....	20
1.7.1. Contribuent .....	20
1.7.2. Responsable solidari .....	21
1.8. Base imposable .....	21
1.8.1. Concepte .....	21
1.8.2. Règim d'estimació de la base imposable .....	22
1.8.3. Regles de valoració .....	22
1.9. Base liquidable .....	24
1.10. Deute tributari .....	24
1.10.1. Quota íntegra .....	24
1.10.2. Límit conjunt amb la quota de l'IRPF .....	25
1.10.3. Deduccions de la quota .....	25
1.10.4. Responsabilitat patrimonial .....	26
1.11. Gestió de l'impost .....	26
1.11.1. Competència .....	26
<b>2. El gravamen especial sobre béns immobles de les entitats no residents</b> .....	27
2.1. Caràcters .....	27
2.2. Fet imposable i subjecte passiu .....	27
2.3. Base imposable i deute tributari .....	27
2.4. Exempcions .....	27
<b>3. L'impost sobre successions i donacions</b> .....	29
3.1. Introducció. Naturalesa i caràcters .....	29

3.2.	Àmbit territorial i punts de connexió .....	30
3.3.	Fet imposable .....	30
3.3.1.	Modalitats .....	31
3.3.2.	Supòsits de no-subjecció i exempcions .....	33
3.3.3.	Meritació .....	33
3.4.	Presumpcions de fets imposables .....	34
3.5.	Subjectes passius .....	35
3.5.1.	Contribuents .....	35
3.5.2.	Responsables subsidiaris .....	35
3.6.	Base imposable .....	36
3.6.1.	Definició .....	36
3.6.2.	Normes especials per a adquisicions <i>mortis causa</i> .....	37
3.6.3.	Normes especials per a transmissions lucratives <i>inter vivos</i> .....	40
3.6.4.	Acumulació .....	41
3.6.5.	Règims de determinació de la base imposable i comprovació de valors .....	41
3.7.	Base liquidable .....	42
3.7.1.	Adquisicions <i>mortis causa</i> i quantitats derivades d'assegurances de vida .....	42
3.7.2.	Donacions i transmissions lucratives <i>inter vivos</i> equiparables .....	43
3.8.	Deute tributari .....	44
3.8.1.	La tarifa .....	44
3.8.2.	El coeficient multiplicador .....	44
3.8.3.	Deduccions i bonificacions .....	44
3.9.	Normes especials .....	45
3.9.1.	Usdefruit i altres institucions .....	45
3.9.2.	Repudiació i renúncia .....	46
3.10.	Gestió .....	46
3.10.1.	Competència .....	46
3.10.2.	Obligacions formals .....	47
3.10.3.	Garanties .....	47
3.10.4.	Liquidacions parcials a compte .....	48
3.10.5.	Pagament .....	48

#### **4. L'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics**

<b>documentats</b> .....	49	
4.1.	Antecedents i fonts normatives .....	49
4.2.	Naturalesa, caràcters i estructura .....	50
4.2.1.	Naturalesa i caràcters .....	50
4.2.2.	Estructura .....	50
4.2.3.	Incompatibilitats .....	51
4.3.	Àmbit territorial i punts de connexió .....	52
4.3.1.	Àmbit territorial i criteris de subjecció .....	52
4.3.2.	Punts de connexió respecte a les comunitats autònomes .....	53

4.4.	Principis comuns .....	53
4.4.1.	Principi de qualificació de l'acte o contracte .....	53
4.4.2.	Principi de qualificació jurídica dels béns .....	54
4.4.3.	Principi d'unicitat de convencions .....	54
4.4.4.	Dret d'afecció .....	55
4.5.	Transmissions patrimonials oneroses .....	55
4.5.1.	Fet imposable .....	55
4.5.2.	Subjecte passiu .....	58
4.5.3.	Base imposable .....	58
4.5.4.	Quota .....	61
4.6.	Operacions societàries .....	62
4.6.1.	Consideracions generals .....	62
4.6.2.	Fet imposable .....	63
4.6.3.	Entitats assimilades a societats .....	64
4.6.4.	Subjectes passius .....	64
4.6.5.	Base imposable .....	64
4.6.6.	Quota .....	65
4.7.	Actes jurídics documentats .....	65
4.7.1.	Consideracions generals .....	65
4.7.2.	Documents notariais .....	66
4.7.3.	Documents mercantils .....	68
4.7.4.	Documents administratius .....	69
4.8.	Disposicions comunes .....	70
4.8.1.	Beneficis fiscals .....	70
4.8.2.	Comprovació de valors .....	72
4.8.3.	Meritació .....	72
4.8.4.	Devolució .....	73
4.9.	Gestió de l'impost .....	74
4.9.1.	Competència .....	74
4.9.2.	Obligacions formals .....	74
4.9.3.	Garanties .....	75
	<b>Activitats</b> .....	77
	<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	77
	<b>Solucionari</b> .....	81
	<b>Glossari</b> .....	85
	<b>Bibliografia</b> .....	87



## Introducció

Aquest mòdul comprèn l'estudi de tres impostos –l'impost sobre el patrimoni (IP), l'impost sobre successions i donacions (ISD) i l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITPAJD)– que constitueixen el bloc essencial de la imposició patrimonial en el nostre sistema tributari, als quals cal afegir el gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents (GEBI).

### Nota

Al glossari trobareu el significat de les sigles i abreviacions emprades en aquest mòdul didàctic.

El primer d'aquests impostos, l'IP, grava la tinença o la titularitat d'un patrimoni, tot i que des del 2008 no genera cap recaptació. Els altres dos, l'ISD i l'ITPAJD, incideixen en el patrimoni en conjunt, o bé en béns patrimonials considerats aïlladament quan són objecte de transmissió.

Ara bé, si aquesta transmissió és onerosa i *inter vivos*, ha de tenir lloc fora del tràfic comercial, perquè si no entrariem dins l'àmbit d'aplicació de l'impost sobre el valor afegit (IVA).

Així mateix, si la transmissió que tenim en compte és lucrativa, ha de ser a favor de persones físiques, atès que quan els beneficiaris d'aquestes transmissions són persones jurídiques, la tributació de l'operació està subjecta a l'impost sobre societats (IS) o a l'impost sobre la renda de no residents (IRNR).

Consegüentment, cal dir que el **tràfic privat patrimonial** o no empresarial, que és el que té lloc entre no empresaris, es classifica en dos grans grups, la imposició dels quals preveuen les normes reguladores de l'ITPAJD i de l'ISD, respectivament:

- a) transmissions patrimonials *inter vivos* i oneroses (ITPAJD);
- b) transmissions patrimonials *mortis causa* i lucratives (ISD).

Aquestes normes contenen diversos gravàmens, amb graus molt diferents d'integració entre ells i agrupats sota una denominació comuna.

Així, el text refós de la LITPAJD, amb algunes disposicions comunes de caràcter general, regula en realitat tres **impostos** diferents:

- a) El gravamen sobre les transmissions patrimonials oneroses, de caràcter genèric, que recau sobre les transmissions d'aquest tipus en general i sobre la constitució de drets reals i de contingut econòmic.

b) El gravamen sobre operacions societàries, que afecta les transmissions específiques que tenen lloc amb motiu de determinades operacions societàries (constitució, dissolució, reducció de capital, etc.), incompatible amb el gravamen sobre les transmissions patrimonials oneroses.

c) El gravamen sobre actes jurídics documentats, que grava la documentació d'aquest tràfic.

Igualment, l'ISD se subdivideix en tres modalitats o conceptes impositius, que constitueixen pràcticament tres gravàmens independents, relatius a:

a) adquisicions *mortis causa*;

b) adquisicions lucratives *inter vivos*, en què s'inclouen donacions i altres negocis jurídics;

c) indemnitzacions per assegurances de vida.

Llevat de l'ITPAJD, tant l'IP com l'ISD solament afecten les persones físiques.

La titularitat d'un patrimoni –deixant de banda el cas especial del GEBI– i les adquisicions lucratives de les persones jurídiques no són objecte de gravamen en l'àmbit de la imposició patrimonial. Ara bé, aquestes darreres, tant si es tracta d'adquisicions *inter vivos* com d'adquisicions *mortis causa*, tributen com a renda en l'impost sobre la renda de les persones jurídiques (l'impost sobre societats, IS, o l'impost sobre la renda de no residents, IRNR). Amb tot, no sempre ha estat així.

### **Els subjectes passius de la imposició patrimonial**

L'IP, introduït fa relativament poc en el nostre sistema tributari i que ha deixat de generar rendiment des del 2008, sí que fou concebut des del començament com un impost aplicable exclusivament a les persones físiques, tenint en compte la seva finalitat tècnica de controlar els patrimonis per tal de facilitar la gestió de l'IRPF. No fou el cas de l'ISD, el qual no exclouia originàriament les persones jurídiques.

Ha estat la incorporació del concepte sintètic de renda com a creixement patrimonial als impostos sobre la renda actuals allò que ha permès considerar com a tal la incorporació de béns a un patrimoni i no solament la percepció d'ingressos i, per tant, gravar com a renda aquestes adquisicions.

D'aquesta manera, s'ha simplificat l'estructura del sistema tributari en eliminar, almenys per a les persones jurídiques, l'impost sobre adquisicions lucratives, les quals passen a ser gravades en l'impost sobre societats o l'impost sobre la renda de no residents juntament amb els ingressos o, en definitiva, amb rendes d'altres tipus.

Aquesta solució que s'arbitra per a l'IS, tenint en compte la funció tècnica específica que fa l'impost en el conjunt del sistema tributari i específicament en l'àmbit de la imposició sobre la renda, no s'adopta, amb tot, respecte a les persones físiques. Probablement, perquè la concepció continental del sistema tributari, en què la renda i el patrimoni constitueixen índexs diferenciats de capacitat econòmica, no aconsella una fusió d'aquest tipus respecte al destinatari últim del sistema, que és la persona física.



El tràfic patrimonial civil o privat i el tràfic empresarial estan subjectes, respectivament, a l'ITPAJD i a l'IVA.

L'ITPAJD, amb tot, té un caràcter residual respecte a l'IVA. Això determina:

- a) La prioritat de qualificar una operació com a empresarial a l'efecte de l'IVA.
- b) La subjecció a l'ITPAJD de determinades transmissions empresarials que no estan gravades efectivament en l'IVA, com a operacions no subjectes o com a operacions exemptes.

Així mateix, amb aquesta finalitat cal distingir les diferents modalitats o conceptes de l'ITPAJD, perquè només la modalitat de transmissions patrimonials oneroses és alternativa i incompatible amb l'IVA. No és el cas del gravamen d'operacions societàries ni el d'actes jurídics documentats. I això sens perjudici de la incompatibilitat entre les modalitats de transmissions patrimonials oneroses i d'operacions societàries.

### **La cessió a les comunitats autònomes de la imposició patrimonial**

El sistema de finançament de les comunitats autònomes que establia la primera redacció de la Llei orgànica de finançament de les comunitats autònomes (LOFCA), de 1980, preveia la cessió a les comunitats autònomes de l'IP, l'ITPAJD i l'ISD, a més de l'IVA en l'àmbit detallista. Aquesta cessió, limitada al rendiment d'aquests impostos corresponent a cada comunitat autònoma, determinat per mitjà dels anomenats *punts de connexió*, va tenir lloc d'acord amb la Llei 30/1983, de 28 de desembre, de cessió de tributs de l'Estat a les comunitats autònomes, i amb les lleis específiques de cessió, i s'ha mantingut en les modificacions i els retocs successius del sistema de finançament autonòmic.

Amb tot, el 1996 aquest sistema va patir un canvi important arran de l'Acord 1/1996, de 23 de setembre, del Consell de Política Fiscal i Financera, que va aprovar el sistema de finançament de les comunitats autònomes per al quinquenni 1997-2001.

Concretament, quant als **tributs cedits**:

- a) Es va ampliar la llista de tributs que es poden cedir per a donar cabuda de forma parcial a l'IRPF, la cessió encoberta del qual ja havia tingut lloc abans;
- b) Es va modificar el concepte de cessió, per a incloure-hi la cessió de competències normatives sobre aspectes concrets;
- c) Es va regular la possibilitat de delegar en les comunitats autònomes la gestió, la recaptació, la inspecció i la revisió dels tributs que són objecte de cessió.

Aquest sistema, que no van acceptar totes les comunitats autònomes, es va posar en pràctica per la Llei 14/1996, de 30 de desembre, de cessió de tributs de l'Estat a les comunitats autònomes, i per les lleis específiques complementàries, que van substituir les lleis de cessió anteriors.

Finalment, la Llei 21/2001, de 27 de desembre, per la qual es regulen les mesures fiscals i administratives del nou sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia, va regular un nou règim de la cessió dels impostos patrimonials a partir de l'any 2002, ampliant en general les competències normatives autonòmiques sobre aquests, que s'ha mantingut amb la vigent Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries.

L'agrupació del conjunt de gravàmens que incideixen en el tràfic patrimonial civil o no empresarial (sobre transmissions patrimonials oneroses, operacions societàries, actes jurídics documentats, adquisicions *mortis causa*, adquisicions lucratives *inter vivos* i indemnitzacions per assegurances de vida) en dos grans impostos, l'ITPAJD i l'ISD, que suposa aplicar algunes disposicions comunes a tots, s'explica pel seu origen unitari en els antics impostos sobre drets reals i timbre de l'Estat, les normes dels quals han continuat vigents parcialment fins l'any 1995, i a l'evolució històrica dels quals s'al·ludeix en aquesta assignatura.

**Vegeu també**

Pel que fa a l'evolució històrica dels impostos, vegeu el mòdul "El sistema tributari" d'aquesta mateixa assignatura.

## Objectius

En aquest mòdul didàctic trobareu els continguts i les eines procedimentals indispensables per a assolir els objectius següents:

1. Conèixer l'objecte, la naturalesa i l'àmbit d'aplicació de l'impost sobre el patrimoni.
2. Discernir quin és el fet imposable i les exempcions, i també saber identificar els subjectes passius de l'impost sobre el patrimoni.
3. Assimilar les diverses regles de valoració dels béns, drets i deutes patrimonials per tal de determinar la base imposable de l'impost sobre el patrimoni.
4. Entendre l'objecte, el fet imposable i el subjecte passiu del gravamen especial sobre béns immobles de les entitats no residents.
5. Determinar la naturalesa, l'objecte i l'àmbit territorial de l'impost sobre successions i donacions, i entendre les normes que determinen el fet imposable i les presumpcions que l'afecten.
6. Percebre la diferència entre les normes especials aplicables per a determinar la base imposable en les adquisicions *mortis causa* i les relatives a les transmissions lucratives *inter vivos* en l'impost sobre successions i donacions.
7. Delimitar els diferents subjectes obligats al pagament de l'impost sobre successions i donacions per obligació real i per obligació personal.
8. Saber distingir i relacionar entre si les diverses modalitats de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, sobretot pel que fa al règim de compatibilitats d'aquestes modalitats entre elles, i també amb la resta de tributs que graven el tràfic econòmic i jurídic.
9. Conèixer els subjectes obligats al pagament de les diverses modalitats de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.
10. Identificar els elements de quantificació de les diverses modalitats de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.



# 1. L'impost sobre el patrimoni

## 1.1. La supressió del gravamen de l'impost sobre el patrimoni

La Llei 4/2008, de 23 de desembre, ha suprimit el gravamen de l'impost sobre el patrimoni, ha generalitzat el sistema de devolució mensual en l'impost sobre el valor afegit i ha introduït altres modificacions en la normativa tributària.

La supressió de l'IP, amb efectes des de l'1 de gener de 2008 segons la disposició final única la llei esmentada, es justifica, segons l'exposició de motius, perquè l'impost ha perdut "la seva capacitat per a assolir de manera eficaç els objectius per als quals va ser dissenyat", això és, la funció de caràcter censal i de control de l'IRPF i la consecució d'una justícia redistributiva més gran complementària de l'aportada per l'IRPF, a causa de les transformacions de l'entorn econòmic internacional i les modificacions mateixes introduïdes en l'impost.

Amb la finalitat de suprimir el gravamen "mitjançant la fórmula més adequada per a assegurar-ne l'eliminació efectiva i immediata", com assenyala l'exposició de motius del projecte de llei esmentat, s'utilitza la tècnica de substituir la bonificació de Ceuta i Melilla regulada en l'article 33 LIP per una bonificació general de la quota íntegra del 100% a tots el subjectes passius, tant per obligació personal (residents) com real de contribuir (no residents), segons el que es disposa en l'article 3.1 de la Llei 4/2008. Així mateix, s'ha eliminat també el compliment de l'obligació de presentar la declaració per aquest impost, cosa que equival a suprimir a la pràctica l'impost.

## 1.2. Antecedents

L'impost sobre el patrimoni (IP) vigent, regulat per la **Llei 19/1991, de 6 de juny**, va substituir l'impost extraordinari sobre el patrimoni de les persones físiques (IEPPF), introduït amb caràcter provisional en l'ordenament jurídic per la Llei 50/1977, de 14 de novembre, de mesures urgents de reforma fiscal, preparatòria de la reforma del sistema tributari que es va iniciar el 1978, quan s'aprovava la Constitució, i que ha donat al sistema la seva configuració actual.

### **Estructura de l'impost sobre el patrimoni**

Amb una estructura en certa manera paral·lela a l'IRPF del 1978, l'IEPPF, a diferència de l'IP actual, acumulava en el cap de família els patrimonis dels membres de la unitat familiar, eximia de gravamen de manera expressa el capital humà i regulava la tributació dels ens sense personalitat jurídica de l'article 35.4 de l'LGT.

La reforma de l'IEPPF es va fer imprescindible després de l'STC 45/1989, de 20 de febrer, que va declarar inconstitucional el sistema d'acumulació de rendes dels membres de la unitat familiar en l'IRPF de 1978. Això no obstant, el nou IP manté l'estructura de l'impost substituït, tal com posa en relleu l'exposició de motius de la Llei 19/1991.

Com a precedent llunyà de l'IP, però amb una estructura i una finalitat del tot diferents, cal esmentar, així mateix, l'impost sobre béns de certes persones jurídiques, també anomenat *impost sobre els béns de les mans mortes*, desaparegut en la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions<sup>1</sup>, i d'una capacitat de recaptació escassíssima, concebut com un impost substitutiu de l'impost de successions per a gravar els patrimonis pertanyents a determinades entitats (com, per exemple, les fundacions), no susceptibles de transmissió hereditària mitjançant la transmissió de les participacions corresponents.

Així mateix, tenen relació amb l'IP, en la mesura que són modalitats d'imposició sobre actius immobiliaris, el gravamen especial sobre béns immobles dels no residents (GEBI) i l'impost municipal sobre béns immobles (IBI).

### 1.3. Naturalesa i funcions

#### 1.3.1. Naturalesa

L'IP és definit per la llei que el regula com un impost personal i directe que grava el patrimoni net de les persones físiques.

L'IP recau sobre la manifestació específica de capacitat econòmica, que és la possessió d'un patrimoni i que constitueix el fonament d'aquest impost. El patrimoni net no és sinó el valor d'aquest patrimoni, el resultat de deduir el passiu de l'actiu, i és la magnitud que s'empra com a base imposable de l'impost.

La Llei 19/1991, de l'impost sobre el patrimoni (LIP), defineix el **patrimoni net de la persona física** a l'efecte d'aquest impost de la manera següent:

"[...] el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder."

Article 1.2 de la Llei 19/1991.

D'altra banda, l'article 9.1 del mateix text legal, de forma una mica redundant, però amb la intenció de ser esclaridor, defineix la **base imposable** de l'IP com el valor del patrimoni net del subjecte passiu.

En ser el patrimoni el seu objecte, l'IP és qualificat d'impost directe, perquè grava una manifestació directa de la capacitat econòmica, i de naturalesa personal, per l'estructura de l'element material del fet imposable de l'impost. L'IP és un impost directe sigui quin sigui el criteri emprat en aquesta qualificació, considerant que és així com el classifica la Llei de pressupostos, i que no és un impost repercutible.

<sup>(1)</sup>DF tercera.

#### Vegeu també

Pel que fa al GEBI, vegeu l'apartat 2 d'aquest mòdul didàctic. I amb referència a l'IBI, vegeu el mòdul "Sistemes tributaris autonòmic i local" d'aquesta mateixa assignatura.

#### Vegeu també

Pel que fa al fet imposable, vegeu el subapartat 1.4.1 d'aquest mòdul.

#### Vegeu també

Pel que fa a les classes d'impostos, podeu consultar el mòdul "Ingressos públics" de l'assignatura *Dret financer i tributari I*.

L'IP també és un impost instantani, periòdic, de marcat caràcter jurídic, objectiu, atès que per a quantificar-lo no es tenen en compte les circumstàncies personals del subjecte passiu, i progressiu, encara que amb una capacitat de recaptació escassa, pels baixos tipus de gravamen que empra, que ha esdevingut inexistent a partir del 2008 per aplicació d'una bonificació en la quota del cent per cent.

### **1.3.2. Funcions**

Malgrat que l'IP recau sobre una manifestació de capacitat econòmica autònoma i diferenciada de la renda, el patrimoni, se sol dir que aquest impost té una funció censal i complementària de la imposició sobre la renda que preval sobre la funció fiscal o de recaptació, de gravamen de la manifestació de la capacitat econòmica considerada. Així, doncs, podem distingir-hi les funcions següents:

#### **1) Funció censal**

Per la reduïda capacitat de recaptació que té, la funció principal que s'atribueix a l'IP és controlar els patrimonis de les persones físiques per tal de facilitar la gestió d'altres impostos amb més poder de recaptació, com l'impost sobre successions i donacions, l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats i, sobretot, el gravamen de guanys i pèrdues patrimonials en l'IRPF.

#### **2) Funció complementària de l'IRPF**

Fins a l'any 2008, l'IP es considerava complementari de l'IRPF no tant perquè facilitava la gestió de gravar els guanys i les pèrdues patrimonials, per la informació que proporcionava, com perquè indirectament representava un gravamen addicional de les rendes de capital, la qual cosa confirmava el límit de la quota que s'establí amb relació a la quota íntegra de l'IRPF. Després de la reforma de 2008, aquesta funció no la compleix l'IP, perquè no té cap capacitat recaptadora.

### **1.4. Àmbit territorial i fonts normatives**

L'IP s'aplica en tot el territori espanyol sens perjudici dels règims tributaris forals, del que preveuen els tractats o convenis internacionals i de les disposicions específiques de les comunitats autònomes emanades en virtut de la Llei de cessió. Consegüentment:

**a) En els règims tributaris forals vigents al País Basc i Navarra, l'IP és un tribut concertat de normativa autònoma, que es regeix per les respectives lleis forals i que és exigít per les diputacions forals respecte a les persones físiques que siguin residents habituals al País Basc o Navarra.**

b) A les **altres comunitats autònomes**, l'IP és un tribut cedit i, per tant, de regulació estatal, respecte al qual les comunitats autònomes han assumit competències normatives en matèria de mínim exempt, tipus de gravamen i deduccions i bonificacions de la quota, i competències de gestió, concretament quant a gestió, liquidació, recaptació, inspecció i revisió per via administrativa. El punt de connexió per als subjectes obligats a satisfer-lo és la residència habitual al territori de la comunitat autònoma.

D'acord amb la Llei de cessió de tributs de l'Estat a les comunitats autònomes:

"[...] se considera producido en el territorio de una comunidad autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio."

Per acabar, cal tenir en compte que la disposició final segona de la LIP habilita la Llei de pressupostos, de conformitat amb l'article 134.7 de la Constitució espanyola, per a la modificació d'exempcions, reduccions de la base imposable, límit determinant de l'obligació de declarar, trams de la base liquidable, tipus de la tarifa i altres paràmetres quantitius de l'IP.

## 1.5. Fet imposable

### 1.5.1. Anàlisi general

El fet imposable de l'impost sobre el patrimoni		
Objecte del tribut	Element temporal del fet imposable	Element subjectiu del fet imposable
El patrimoni net	La data de meritació de l'impost (31 de desembre de cada any)	La titularitat per persona física

Constitueix el fet imposable de l'IP la titularitat d'un patrimoni net per una persona física en el moment de la meritació de l'impost.

A aquest efecte:



a) S'entén per **patrimoni net**, d'acord amb l'article 1.2 de la LIP, el conjunt de béns i drets de contingut econòmic la titularitat del qual correspongui a una persona física, amb deducció de les càrregues i els gravàmens que en disminueixin el valor i també dels deutes i les obligacions personals de què hagi de respondre.

### El concepte civil de patrimoni

El concepte de *patrimoni* de la LIP coincideix bàsicament amb el concepte civil de patrimoni que s'extreu del Codi civil, la qual cosa suposa l'exclusió dels drets que manquen de contingut econòmic encara que puguin tenir eventualment un valor econòmic, com passa amb els drets de la personalitat (el dret a la pròpia imatge, a la intimitat, etc.) i amb els drets familiars (aliments, pensions, etc.), i l'exclusió també dels béns futurs i de les expectatives de drets.

Aquest patrimoni, però, es limita als béns i els drets radicats o exercibles en territori espanyol i a les càrregues i els deutes que se'ls pot imputar, quan la persona física que n'és titular no resideix al territori espanyol, la qual cosa fa que estigui subjecte a l'impost en règim d'obligació real.

b) Pel que fa a la **data de meritació** de l'impost, se situa el 31 de desembre de cada any natural, i afecta, segons l'article 29 de la LIP, el patrimoni del qual sigui titular el subjecte passiu en aquesta data.

La definició del fet imposable de l'IP posa en relleu, a més del seu caràcter d'impost instantani i de periodicitat anual, el **caràcter jurídic** acusat d'aquest impost i la seva **naturalesa personal**. I això és així pels motius següents:

a) El patrimoni definit per la norma que constitueix l'objecte material d'aquest impost és un concepte jurídic construït a partir del concepte jurídic civil de *patrimoni*, i, per tant, bàsicament coincident amb aquest per la qual cosa la identificació dels elements que l'integren, sia béns, drets, càrregues o deutes, remet al dret civil.

b) L'element subjectiu del fet imposable, o vincle que uneix el subjecte passiu amb l'element gravat, la titularitat, també és de naturalesa jurídica. La titularitat és una relació jurídica el contingut de la qual també remet al dret civil, tal com posen en relleu les normes sobre atribució i imputació de patrimonis de la LIP.

c) Per acabar, l'IP és un impost de naturalesa personal perquè el seu objecte, el patrimoni, es defineix d'acord amb un subjecte o a partir d'aquest, la qual cosa determina que el fet imposable solament es pugui pensar en relació amb un subjecte. La integració dels béns o els drets en un patrimoni es produeix per la pertinença comuna d'aquests béns o drets a un mateix subjecte.

### Lectura recomanada

Pel que fa al concepte de *patrimoni*, vegeu:

A. Agulló Agüero (1987). "Objeto y sujeto en el IEPPE. Algunas reflexiones en torno a la capacidad económica gravada, el sujeto pasivo y el concepto de patrimonio utilizado en este Impuesto". A: Diversos autores. *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*. Madrid: Ministerio de Hacienda.

### Vegeu també

Pel que fa al subjecte passiu, vegeu el subapartat 1.6 d'aquest mòdul didàctic.



### El caràcter instantani de l'impost sobre el patrimoni

L'IP és un impost instantani, bé que de periodicitat anual, atès que l'element temporal del fet imposable no té una existència dilatada en el temps.

El fet imposable s'executa íntegrament en un dia, el 31 de desembre de cada any. Així, l'impost s'exigeix pel patrimoni atribuïble al subjecte passiu en aquesta data, independentment de la seva situació patrimonial al llarg de l'any. Això no impedeix que l'impost sigui exigible periòdicament, amb una periodicitat anual.

### 1.5.2. Anàlisi específica de la titularitat com a element subjectiu del fet imposable

Sota el títol d'atribució i imputació de patrimonis, l'article 7 de la LIP estableix la regla general que els béns i drets s'atribuiran als subjectes passius segons les normes sobre titularitat jurídica aplicables en cada cas i en funció de les proves aportades pels subjectes esmentats o de les descobertes per l'Administració, especialment pel que fa referència al règim econòmic matrimonial. Això no obstant, per a facilitar la gestió de l'impost, la Llei estableix una sèrie de presumpcions de titularitat *iuris tantum*, que admeten prova en contra, i regula de manera expressa l'atribució de titularitat en els supòsits de venda de béns amb preu ajornat o amb reserva de domini:

1) **Presumpcions.** La Llei estableix les presumpcions següents:

a) Es presumeix que continuen formant part del patrimoni<sup>2</sup> d'un subjecte els béns i els drets que li pertanyien en el moment de la meritació anterior, sempre que no en demostri la transmissió o la pèrdua patrimonial.

<sup>(2)</sup>Article 3.2 de la LIP.

b) Els béns que, segons les disposicions reguladores del règim econòmic matrimonial<sup>3</sup>, siguin comuns a tots dos cònjuges, s'atribuiran al 50% a cadascun d'ells, tret que s'hi porti alguna prova en contra.

<sup>(3)</sup>Article 7.3 de la LIP.

c) L'Administració podrà considerar titular qui figuri com a tal en un registre fiscal o en altres de caràcter públic, segons el que estableix l'article 108 de l'LGT<sup>4</sup>.

<sup>(4)</sup>Article 7.4 de la LIP.

2) **Venda de béns amb preu ajornat o amb reserva de domini.** Com a aplicació de la regla general de titularitat patrimonial, l'article 8 de la LIP disposa que els béns o els drets adquirits a preu ajornat o amb reserva de domini s'han d'imputar íntegrament a qui en resulta el veritable titular: el comprador, en els casos de preu ajornat, i el venedor en els casos de venda amb reserva de domini; aquests han d'incloure entre els seus deutes la part ajornada del preu, o computar el seu dret per l'import de les quantitats rebudes la data de meritació, respectivament.

Igualment, els venedors amb preu ajornat i els compradors de béns subjectes a reserva de domini han d'incloure en els seus patrimonis respectius el crèdit corresponent a la part del preu ajornat o a les quantitats que es deuen.

### 1.6. Béns exempts

La LIP conté una relació de béns que no generen l'obligació de pagament per al titular, encara que formin part del patrimoni d'una persona física.

L'article 4 de la LIP declara exempts d'aquest impost:

1) Els béns integrants del patrimoni històric espanyol i del patrimoni històric de les comunitats autònomes.

2) Els objectes d'art i les antiguitats que es trobin en una d'aquestes situacions:

a) Tenir un valor inferior a les quantitats a què es refereix l'article 26.4 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del patrimoni històric espanyol.

b) Haver estat cedits per a ser exhibits públicament en museus o institucions culturals en dipòsit permanent durant un període no inferior a tres anys, mentre hi siguin dipositats.

c) Constituir l'obra pròpia dels artistes mentre sigui patrimoni de l'autor.

#### El concepte d'objecte d'art i antiguitat a la LIP

A l'efecte de la LIP s'entén per:

- **Objectes d'art:** pintures, escultures, dibuixos, gravats, litografies o altres anàlegs, sempre que es tracti d'obres originals.
- **Antiguitats<sup>5</sup>:** béns mobles, útils i ornamentals, exclosos els objectes d'art que tinguin més de cent anys d'antiguitat quan les característiques originals fonamentals d'aquests no hagin estat alterades per modificacions o reparacions efectuades durant els darrers cent anys.

3) El parament domèstic<sup>6</sup>. A l'efecte de la LIP s'entén per parament domèstic "los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo", llevat de joies, pells de caràcter suntuari, vehicles, embarcacions d'esbarjo o d'esports nàutics, aeronaus i obres d'art i antiguitats no exemptes.

4) Els drets consolidats dels partícips en un pla de pensions, així com també les primes satisfetes als plans de previsió assegurats; els drets de contingut econòmic que corresponguin a aportacions realitzades pel subjecte passiu als plans de previsió social empresarial; els drets de contingut econòmic derivats de les primes satisfetes pel subjecte passiu als contractes d'assegurança col·lectiva diferents dels plans de previsió social empresarial; i els drets de contingut econòmic que corresponguin a primes satisfetes a les assegurances privades que cobreixin la dependència.

5) Els drets derivats de la propietat intel·lectual o industrial mentre formin part del patrimoni de l'autor i, en el cas de la propietat industrial, no estiguin vinculats a activitats empresarials.

6) Els valors amb rendiment exempt a l'art. 13 LIRNR.

#### Lectura recomanada

Pel que fa als béns integrants del patrimoni històric, vegeu la Llei 16/1985, de 25 de juny, del patrimoni històric espanyol.

<sup>(5)</sup>Article 19 de la LIP.

<sup>(6)</sup>Apartat 4t de l'article 4 i articles 18 i 19 de la LIP.

#### Lectures recomanades

Pel que fa als plans de pensions, vegeu l'RDLeg 1/2002, de 29 de novembre, que aprova el Text Refós de la Llei de regulació dels Plans i Fons de Pensions.

Quan a la propietat intel·lectual i industrial, vegeu l'RDLeg 1/1996, de 12 d'abril, que aprova el Text Refós de la Llei de Propietat Intel·lectual, la Llei 1/1986, de 20 de març, de patents d'invenció i models d'utilitat, i la Llei 17/2001, de 7 de desembre, de marques.

7) El patrimoni empresarial i professional, és a dir: els béns i els drets de les persones físiques necessaris per al desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional principal, exercida de manera personal i directa, bé directament, bé a través de l'exempció de la plena propietat, la nua propietat o l'usdefruit vitalici sobre les participacions de les entitats propietàries d'aquest patrimoni, sempre que aquestes entitats no siguin merament de gestió d'un patrimoni mobiliari o immobiliari i sempre que el subjecte passiu tingui un mínim de participació del 5% de manera individual o del 20% amb el seu cònjuge, ascendents, descendents o col·laterals de segon grau, i exerceixi les funcions de direcció, i rebi per aquest motiu una remuneració superior al 50% de la totalitat dels seus rendiments d'activitats econòmiques i de treball. Als efectes d'aquest impost, s'entén que una entitat gestiona un patrimoni mobiliari o immobiliari i que, per tant, no realitza una activitat econòmica, si més de la meitat del seu actiu està constituït per valors o no està afectat a activitats econòmiques.

8) L'habitatge habitual del contribuïent fins a un import màxim de 150.253,03 euros.

9) Béns i drets inclosos a la Llei 41/2003, de 18 de novembre, de protecció patrimonial de les persones amb discapacitat, sempre que així ho disposi la normativa autonòmica de residència del subjecte.

## 1.7. Subjecte passiu

### 1.7.1. Contribuïent

La LIP preveu dues maneres possibles de subjecció de les persones físiques a aquest impost a títol de contribuïents, segons que siguin o no residents habituals en territori espanyol:

1) els **residents** hi queden obligats segons el seu patrimoni net universal (modalitat **obligació personal**); també poden optar a continuar tributant per obligació personal a Espanya aquells residents en territori espanyol que passin a tenir la seva residència en un altre país (aquesta opció s'exercita amb la presentació de la declaració per obligació personal en el primer exercici en el qual s'hagi deixat de ser resident).

2) els **no-residents**, d'acord amb el patrimoni net del qual siguin titulars, radicat o executable en territori espanyol; és a dir, en funció del conjunt de béns i drets de titularitat situats o exercitables en territori espanyol, amb exclusió dels deutes i les càrregues relacionats directament amb aquests béns i drets (modalitat **obligació real**).

#### L'exempció del patrimoni empresarial i professional

El desenvolupament reglamentari de l'exempció del patrimoni empresarial i professional es troba en l'RD 1704/1999, de 5 de novembre, modificat per l'RD 25/2000, de 14 de gener, pel qual es determinen el requisits i les condicions per a l'aplicació d'aquesta exempció.

#### Contribuïents a l'efecte de l'IP

Per **obligació personal**, les persones físiques residents hi estan obligades per la totalitat del seu patrimoni net, amb independència del lloc on siguin els béns o on es puguin exercir els drets.

Per **obligació real**, qualsevol altra persona física hi quedarà obligada pels béns i drets de què sigui titular quan aquests es trobin, es puguin exercir o s'hagin de complir en territori espanyol.

<sup>(7)</sup>Article 5.2 de la LIP.

La residència habitual, la determinació de la qual es remet a les normes de l'IRPF<sup>7</sup>, constitueix també el punt de connexió amb el territori de la comunitat autònoma que determina la cessió de l'impost a aquesta comunitat i, per tant, la subjecció a les competències assumides i a les normes dictades per la comunitat autònoma a l'empara de la Llei de cessió.

### 1.7.2. Responsable solidari

La LIP designa responsable solidari dels contribuents per obligació real el dipositari o gestor dels béns o drets dels no residents, pels béns o drets dipositats o la gestió dels quals se li hagi encomanat.

#### La responsabilitat del gestor

El supòsit de responsabilitat solidària del gestor es caracteritza perquè el gestor o dipositari dels béns o drets dels no residents no respon del total del deute tributari, sinó solament de la part corresponent als béns o drets respecte dels quals exerceix la seva funció. Per exemple, si un no resident posseeix béns immobles a València, Barcelona i Madrid i ha designat un gestor diferent en cadascuna d'aquestes ciutats, cada gestor serà responsable de la part del deute relatiu a l'IP imputable als béns que gestiona en la seva ciutat.

## 1.8. Base imposable

### 1.8.1. Concepte

El valor del patrimoni net del subjecte passiu constitueix la base imposable de l'IP.

Aquest valor es determina per la diferència entre el valor dels béns i drets de què sigui titular el subjecte passiu, determinat d'acord amb les regles establertes en aquest impost, i les càrregues i els gravàmens de naturalesa real, quan disminueixin el valor dels béns o els drets, i també els deutes o les obligacions personals dels quals hagi de respondre el subjecte passiu.

#### Drets i obligacions

Les expressions *béns/drets*, *càrregues/gravàmens de naturalesa real* i *deutes/obligacions* són maneres diferents d'al·ludir a unes mateixes realitats: drets de contingut econòmic, drets reals i deutes, respectivament. En definitiva: drets i obligacions de contingut –no pas de valor– econòmic.

A diferència dels deutes i de les obligacions, la deducció de les càrregues i gravàmens de naturalesa real solament és possible quan redueixin el valor dels respectius béns i drets.

Això implica el següent:

1) Que per a poder ser deduïbles les càrregues i els gravàmens, lògicament, han d'afectar béns efectivament gravats. Per això no són deduïbles les càrregues ni els gravàmens que afecten els béns exempts, o fins i tot els béns no subjectes, com és el cas dels situats fora del territori espanyol en els supòsits d'obligació real de contribuir. Així mateix, de manera coherent amb aquest plantejament, en els supòsits d'obligació real solament són deduïbles els deutes per capitals invertits en béns subjectes.

2) Que els drets reals de garantia no són deduïbles.

El requisit que les càrregues, que és la manera tradicional de denominar els drets reals en l'àmbit de la imposició patrimonial, redueixin el valor dels béns sobre els quals recauen és la forma, també tradicional, d'excloure els drets reals de garantia (paga i senyal i hipoteca). En aquest cas s'utilitza per a evitar la doble deducció (de la garantia com a gravamen i de l'import del deute garantit) a què es refereix expressament la lletra *a* de l'article 25.2 de la LIP.

#### Segons l'ITPAJD i l'ISD

Els drets reals de garantia, segons l'ITPAJD i l'ISD, no influeixen en el valor dels béns sobre els quals recauen, bé que n'afecten el preu (art. 10.1 text refós LITPAJD i art. 12 LISD).

### 1.8.2. Règim d'estimació de la base imposable

La LIP només preveu el **règim d'estimació directa**, sens perjudici del règim d'estimació indirecta que sigui procedent quan es produeixin les circumstàncies previstes en les normes de l'LGT.

### 1.8.3. Regles de valoració

La LIP no conté un criteri únic de valoració (per raons de simplificació administrativa), ni un moment únic al qual calgui referir la valoració de tots els béns i drets (com a mesura per a lluitar contra el frau).

Solament el valor del mercat, també utilitzat per a la valoració d'objectes d'art, antiguitats i béns de caràcter sumptuari, apareix com a criteri residual de valoració per a aquells béns i drets per als quals la llei no estableix cap regla de valoració específica. I solament en els supòsits en què s'hagi emprat el valor del mercat es permet recórrer, en cas de disconformitat, a la taxació pericial contradictòria.

## Les regles de valoració dels béns en la LIP

La LIP ha renunciat al valor real, criteri tradicional i unitari de valoració en l'àmbit de la imposició patrimonial i emprat en l'ITPAJD i l'ISD (a les regles dels quals, això no obstant, remet moltes vegades), per a establir una sèrie de regles de valoració per a cada tipus de béns en les quals s'utilitzen valors administratius, comptables, de mercat o derivats de l'aplicació d'altres impostos, segons els casos, amb la finalitat de facilitar la gestió. Aquests valors són eficaços exclusivament en l'àmbit de l'IP i es refereixen generalment al moment de meritació de l'impost, el 31 de desembre de cada any natural. Això no obstant, en alguns casos, com passa amb els dipòsits en compte corrent o els valors cotitzats en borsa, s'utilitza el valor mitjà de l'últim trimestre de l'any per a evitar actuacions fraudulentament.

En relació amb les regles de valoració podem distingir:

### 1) Valoració de béns i drets

Els diferents tipus de béns i drets es valoraran de la manera següent:

**a) Béns immobles de naturalesa urbana i rústica<sup>8</sup>**, pel valor superior del valor cadastral, valor comprovat a l'efecte d'altres tributs i pel preu, la contraprestació o el valor d'adquisició.

Això no obstant, si els béns estan en fase de construcció, el seu valor serà la suma del valor del sòl més el de les quantitats invertides en la construcció.

Els drets d'aprofitament per torn de béns immobles d'ús turístic (coneguts com a *multipropietat*) es valoraran pel preu d'adquisició.

**b) Béns i drets destinats a activitats empresarials o professionals**, segons les normes de l'IRPF: pel valor que resulti de la comptabilitat, per diferència entre l'actiu real i el passiu exigible, sempre que la comptabilitat s'ajusti al que disposa el Codi de comerç, llevat dels béns immobles, que es valoraran per la regla general anterior, menys quan es tracti d'empreses immobiliàries.

Si no hi ha comptabilitat, s'aplicaran les regles especials per a cada tipus de béns.

**c) Dipòsits en compte corrent o d'estalvi, a la vista o a termini:** pel valor superior dels dos següents: el saldo a 31 de desembre o el saldo mitjà ponderat del darrer trimestre.

**d) Valors representatius de la cessió a tercers de capitals propis i participacions en fons propis de qualsevol entitat:** quan es tracti de valors negociats en mercats organitzats, es computaran pel seu valor de cotització mitjana del darrer trimestre, i, en la resta de casos, pel valor nominal si es tracta de cessió de capitals, o pel seu valor teòric resultant del darrer balanç aprovat, en el cas de participacions, o pel seu valor liquidatiu en el cas dels fons d'inversió mobiliària.

## Lectura complementària

La polèmica sobre la conveniència o no de fixar uns valors unitaris dels béns per efectes fiscals que sempre ha suscitat aquest impost, es reflecteix en l'exposició de motius de la LIP, i també en les decisions jurisprudencials. Vegeu sobre el tema, entre d'altres, **J.M. Martín Delgado** (1976). "Comentario general de jurisprudencia". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 9, pàg. 161).

<sup>(8)</sup>ITPAJD o ISD.

## Lectures recomanades

Per a la delimitació del concepte de *béns immobles de naturalesa urbana i rústica*, i de *valor cadastral*, vegeu l'RD legislatiu 1/2004, de 5 de març, del cadastre immobiliari, articles 6 a 8 i 22 a 32.

Sobre la multipropietat, vegeu la Llei 42/1998, de 15 de desembre, sobre drets d'aprofitament per torn de béns immobles d'ús turístic i normes tributàries.

## La determinació del saldo mitjà

En la determinació del saldo mitjà s'evitarà el doble còmput, i s'eliminaran les quantitats que hagin estat retirades per a adquirir béns o drets que ja figurin en el patrimoni o per a cancel·lar deutes, i també les quantitats que procedeixin de la concessió d'un préstec o crèdit, el qual tampoc no es deduirà com a deute.

A aquest efecte, la llei regula el còmput de primes, accions no admeses a cotització o pendents de desemborsament, inexistència de balanç auditat o cooperatives, i estableix l'obligació de les entitats de subministrar la informació necessària i el deure de l'Administració de publicar anualment la relació de valors cotitzats a la borsa amb la cotització mitjana del quart trimestre.

e) **Assegurances de vida:** pel seu valor de rescat en el moment de la meritació.

f) **Rendes temporals o vitalícies, drets reals, concessions administratives i opcions contractuals:** per les regles de l'ITPAJD.

g) **Drets derivats de la propietat intel·lectual i industrial:** pel valor d'adquisició, tret que formin part dels béns destinats a una empresa.

h) **Béns sumptuaris, objectes d'art i antiguitats i altres béns o drets que no siguin objecte de cap regla específica:** pel seu valor de mercat.

## 2) Valoració dels deutes

Es computaran els deutes que s'hagin justificat degudament, i es valoraran pel seu nominal en el moment de la meritació.

No seran objecte de deducció les quantitats avalades fins que l'avalista estigui obligat a pagar el deute, la hipoteca que garanteixi el preu ajornat en l'adquisició d'un bé i els deutes contrets per l'adquisició de béns o drets exempts.

### 1.9. Base liquidable

La base imposable dels subjectes passius per obligació personal és objecte de reducció en concepte de mínim exempt en la quantitat que determini en cada cas la comunitat autònoma. Subsidiàriament, s'hi aplicarà una reducció de 108.182,18 euros, l'actualització de la qual es podrà fer per la Llei de pressupostos.

### 1.10. Deute tributari

#### 1.10.1. Quota íntegra

La quota íntegra de l'IP és el resultat d'aplicar sobre la base liquidable la tarifa progressiva i única per a l'obligació real i per a l'obligació personal que en cada cas determini la comunitat autònoma competent o, si no n'hi ha cap, la prevista en l'article 30 de la LIP, els tipus de la qual van del 0,20% al 2,50%.

#### Lectura recomanada

Pel que fa a les assegurances de vida, vegeu l'article 96 de la Llei 50/1980, de 8 d'octubre, del contracte d'assegurança (BOE de 17 d'octubre).

#### Deutes

No són deutes a l'efecte de valoració, les quantitats avalades mentre no s'exerceixi el dret contra l'avalador; en canvi, sí que ho són la part del preu ajornada o el deute garantit amb hipoteca.



### 1.10.2. Límit conjunt amb la quota de l'IRPF

Solament per als subjectes passius per obligació personal, la quota íntegra per l'IP, conjuntament amb les quotes de l'IRPF, no podrà excedir el 60% de la suma de les bases imposables d'aquest últim. Si no, s'haurà de reduir la quota íntegra de l'IP fins que assoleixi el límit indicat, sempre que aquesta reducció no superi el 80% d'aquesta quota íntegra.

#### Aplicació de límit conjunt de quotes

Als efectes de l'aplicació de límit conjunt de quotes no es tindrà en compte la part de la base imposable de l'estalvi de l'IRPF derivada de guanys i pèrdues patrimonials per transmissions d'elements adquirits amb més d'un any d'antelació, ni tampoc la part de les quotes íntegres corresponent a aquesta part de la base imposable. Tanmateix, no es tindrà en compte la part de l'IP que correspongui a elements patrimonials que no són susceptibles de produir rendiments gravats a l'IRPF.

En el cas de contribuents que formin part d'una unitat familiar i hagin optat per tributar conjuntament en l'IRPF, s'acumularan les quotes íntegres de l'IP meritades per tal de calcular el límit conjunt a què es refereix l'apartat anterior; la reducció s'haurà de prorratejar entre els subjectes passius en proporció a les seves quotes íntegres respectives.

#### Supòsit d'aplicació del límit de la quota íntegra

Per exemple: el senyor Esteve, propietari d'un gran patrimoni familiar, és subjecte passiu per obligació personal de l'IP, solter i sense fills. Les bases imposables de l'IRPF corresponents a aquest subjecte ascendeixen a 91.572 euros i les quotes íntegres per aquest impost a 38.233 euros. Per la seva banda, la base imposable en l'IP del senyor Esteve és de 5.409.108 euros, a la qual correspon una quota íntegra de 74.152 euros.

Doncs bé, l'art. 31 de la LIP estableix el límit conjunt de la suma de la quota íntegra de l'IP i de les quotes de l'IRPF, que no pot superar el 60% de la suma de les bases imposables d'aquest darrer impost. En aquest cas la suma de les quotes dels dos impostos és de 112.385 euros (38.233 + 74.152) i el 60% de la suma de les bases imposables de l'IRPF és de 54.943,20 euros (el 60% de 91.572 euros).

En conseqüència, la reducció de la quota íntegra de l'IP haurà de ser de 57.441,80 euros (l'excés sobre la suma de les quotes íntegres de l'IP i de l'IRPF: 112.385 – 54.943,20), una quantitat que, d'altra banda, no depassa el límit de reducció del 80% fixat per la llei, ja que el 80% de la quota íntegra de l'IP és de 59.321,60 euros. Consegüentment, la quota íntegra reduïda de l'IP del senyor Esteve és de 16.710,20 euros.

### 1.10.3. Deduccions de la quota

Dins el marc de les deduccions de quota distingim:

#### 1) Deducció per doble imposició internacional

Seguint la fórmula tradicional i sens perjudici del que estableixin els tractats o convenis internacionals, els subjectes per obligació personal podran deduir de la quota la menor de les dues **quantitats** següents:

a) L'import efectiu del que han pagat a l'estranger per un impost anàleg.

b) El resultat d'aplicar el tipus mitjà efectiu de gravamen a la part de la base liquidable gravada a l'estranger.

#### Tipus mitjà efectiu de gravamen

El tipus mitjà efectiu de gravamen és el resultat de multiplicar per 100 el quocient obtingut de dividir la quota íntegra per la base liquidable.

La comunitat autònoma podrà establir deduccions en aquest impost, que resultaran compatibles amb les establertes per l'Estat, sense que puguin comportar la seva modificació i aplicant-se amb posterioritat a les estatals.

## 2) Bonificació del 100% de la quota a favor de tots els subjectes passius

Des de l'any 2008, la LIP preveu una bonificació del 100% a favor de tots els subjectes passius, per la qual cosa la quota líquida sempre serà zero. Els subjectes passius, doncs, no han de pagar res per aquest impost ni han de presentar autoliquidacions.

### 1.10.4. Responsabilitat patrimonial

La LIP assimila expressament els deutes tributaris per aquest impost als deutes familiars a què es refereix l'article 1365 del Codi civil per tal que els subjectes passius responguin davant de la Hisenda pública, no solament amb el patrimoni personal sinó també, si és el cas, amb els béns i drets del règim matrimonial de societat de guanys.

L'article 1365 del CC disposa:

"Los bienes gananciales responderán directamente frente al acreedor de las deudas contraídas por un cónyugue:

1º En el ejercicio de la potestad doméstica o de la gestión o disposición de gananciales, que por ley o por capítulos le corresponda.

2º En el ejercicio ordinario de la profesión, arte u oficio o en la administración ordinaria de los bienes propios.

Si el marido o la mujer fueren comerciantes, se estará a lo dispuesto en el Código de Comercio."

## 1.11. Gestió de l'impost

### 1.11.1. Competència

La titularitat de les competències de gestió, liquidació, recaptació i revisió d'aquest impost corresponen a l'Estat, sens perjudici de la delegació a favor de les comunitats autònomes, d'acord amb el que preveuen les lleis de cessió<sup>9</sup>. Amb tot, des del 2008 s'han derogat els preceptes de la LIP que estableixen el règim de l'autoliquidació de l'impost, de les persones obligades a presentar declaració i de la presentació d'aquesta declaració, pel fet que la quota líquida sempre és zero.

<sup>(9)</sup>Articles 54 a 64 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries.

## 2. El gravamen especial sobre béns immobles de les entitats no residents

### 2.1. Caràcters

Introduït per la disposició addicional sisena de la Llei 18/1991, reguladora de l'IRPF, i desenvolupat per l'OM de 28 de gener de 1992, el gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents (GEBI) avui dia està integrat en l'IRNR i és regulat pels articles 40 a 45 de l'RD legislatiu 5/2004, de 5 de març, de l'impost sobre la renda dels no residents, i l'article 20 de l'RD 1776/2004, de 30 de juliol, que aprova el reglament d'aquest impost.

El GEBI és un impost patrimonial de naturalesa real en la mesura que solament afecta un tipus determinat de béns patrimonials (immobles), exigible exclusivament a les persones jurídiques (entitats) no residents, de caràcter instantani i de meritació periòdica (el 31 de desembre de cada any natural), i que té la finalitat de controlar la titularitat dels béns gravats, la qual cosa es dedueix de la seva escassa capacitat de recaptació (el 3% sobre el valor cadastral), i també de la relació de supòsits d'exempció que conté.

### 2.2. Fet imposable i subjecte passiu

Constitueix el fet imposable d'aquest impost la propietat o la possessió<sup>10</sup> per qualsevol títol de béns immobles o drets reals de gaudi sobre aquests per part d'entitats no residents.

<sup>(10)</sup>Noteu la imprecisió dels termes *entitats i possessió per qualsevol títol*.

### 2.3. Base imposable i deute tributari

La base imposable d'aquest gravamen especial és el valor cadastral dels béns immobles gravats o, a falta d'aquests, el valor que els correspondria segons les disposicions de l'IP. El tipus de gravamen proporcional i únic és del 3%.

El deute tributari es troba garantit per un dret d'afecció sobre el bé gravat i constitueix una despesa deduïble a l'efecte de determinar la base imposable de l'IRNR.

### 2.4. Exempcions

Les exempcions de caràcter subjectiu o mixt previstes són les següents:

- 1) Els estats i institucions públiques estrangers i els organismes internacionals.
- 2) Les entitats residents en països que hagin subscrit un conveni de doble imposició amb l'Estat espanyol hi ho hagin declarat, sempre que aquest conveni contingui una clàusula d'intercanvi d'informació i sigui aplicable a les persones físiques que en darrera instància tinguin de manera directa o indirecta el patrimoni o capital de l'entitat –fins i tot en el cas que l'entitat no resident participi en la titularitat dels béns juntament amb altres persones o entitats.
- 3) Les entitats que exerceixin a Espanya activitats empresarials diferenciables de la simple tinença o arrendament d'immobles.
- 4) Les societats que cotitzin en mercats secundaris reconeguts oficialment.
- 5) Les entitats sense ànim de lucre de caràcter benèfic o cultural reconegudes d'acord amb la legislació d'un estat que hagi subscrit amb Espanya un conveni de doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació.

### 3. L'impost sobre successions i donacions

#### 3.1. Introducció. Naturalesa i caràcters

La Llei 29/1987, de 18 de desembre, que regula l'impost sobre successions i donacions (ISD) vigent, substitueix l'impost general sobre successions que regulava el text refós de 1967, i incorpora definitivament al seu àmbit d'aplicació el gravamen de les donacions.

La LISD va suposar, a més, la integració expressa dins aquest impost de les indemnitzacions percebudes per assegurances de vida i de les adquisicions lucratives derivades de qualsevol negoci jurídic gratuït, la qual cosa menà a la seva configuració actual com un impost sobre les adquisicions lucratives, *inter vivos* o *mortis causa*.

#### Novetats introduïdes per la Llei 29/1987

La Llei 29/1987 va introduir també al seu torn novetats importants en el gravamen de les adquisicions lucratives, entre les quals cal destacar, a més de la nova configuració del fet imposable de l'ISD, ja esmentada, reformes estructurals com ara:

- a) L'exclusió de les persones jurídiques.
- b) La substitució del criteri de la nacionalitat pel de residència efectiva.
- c) La supressió d'exempcions.
- d) La substitució de les set tarifes de l'impost per una tarifa única.
- e) La incorporació del patrimoni preexistent del comprador com a criteri de graduació de la quota tributària.
- f) L'establiment d'un mínim exempt en funció de l'edat i el parentiu.
- g) La incorporació del sistema d'autoliquidació i l'assumpció del termini general de prescripció dels deutes tributaris, que substitueix el termini anterior, veritablement excepcional, de deu anys.

Per acabar, l'RD 1629/1991, de 8 de novembre, va aprovar el Reglament de l'ISD.

L'ISD s'autodefineix com un impost directe i subjectiu que grava els increments de patrimoni obtinguts a títol lucratiu per persones físiques en els termes previstos en la Llei<sup>11</sup>.

Cal precisar que l'ISD mai no grava plusvàlues, sinó adquisicions lucratives de béns i drets, i cal afegir als caràcters anteriors els de ser un impost patrimonial, que incideix sobre la circulació de la riquesa amb un cert caràcter redistributiu, i ser un impost instantani i cedit a les comunitats autònomes.

#### Lectura recomanada

Pel que fa a l'impost sobre successions i donacions, vegeu: **Diversos autors** (1988). *Comentarios a la nueva Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: La Ley.

<sup>(11)</sup> Article 1 de la LISD.

Alguns autors, amb poca precisió, qualifiquen així mateix l'ISD d'impost personal, qualificació que en sentit estricte només li correspondria si l'impost successori es configurés com un impost sobre el cabal relict.

### 3.2. Àmbit territorial i punts de connexió

L'ISD s'exigeix en tot el territori nacional, menys als territoris forals històrics<sup>12</sup>, que tenen impostos propis de successió i sobre les adquisicions lucratives, sens perjudici del que preveuen els tractats i convenis internacionals.

(12) País Basc i Navarra.

D'altra banda, com a impost cedit a les comunitats autònomes<sup>13</sup>, el rendiment obtingut s'atribueix a les comunitats autònomes en funció dels **punts de connexió** següents:

(13) Article 32 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries.

a) Residència habitual del causant en la data de meritació, en les adquisicions *mortis causa*.

(14) Lletres a de l'article 70.1 i article 71 del Reglament de l'ISD.

b) Lloc on sigui l'immoble, en les donacions d'aquest tipus de béns.

c) Residència habitual del donatari en la data de meritació.

En les adquisicions *mortis causa*, si el causant no resideix habitualment a Espanya, el rendiment s'atribueix a les comunitats autònomes<sup>14</sup> on resideixin els drethavents, sens perjudici que la competència per liquidar l'impost correspongui a una sola comunitat autònoma.

Aquests punts de connexió també determinen l'aplicació de les normes de les respectives comunitats autònomes si aquestes han assumit i exercit les competències normatives que preveu la Llei de cessió<sup>15</sup>, amb una sola diferència: l'exigència que la residència habitual del causant o donatari s'hagi tingut en la mateixa<sup>16</sup> comunitat autònoma durant els cinc anys anteriors a la meritació. Si no, s'aplicarà la normativa de l'Estat, o la de la comunitat autònoma a què hagi correspost la residència habitual de cinc anys.

(15) Pel que fa a les competències normatives de les comunitats autònomes sobre l'ISD, vegeu els subapartats 3.7 i 3.8.

(16) Article 28 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries.

### 3.3. Fet imposable

Constitueix el fet imposable de l'impost sobre successions i donacions l'adquisició lucrativa per part d'una persona física de béns i drets de contingut econòmic, *inter vivos* o *mortis causa*.

### 3.3.1. Modalitats

L'article 3 de la LISD distingeix tres modalitats del fet imposable, la transcendència de les quals rau en l'existència d'algunes normes específiques per a cadascuna d'elles. Aquestes modalitats són les següents:

- a) L'adquisició de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altre títol successori.
- b) L'adquisició de béns i drets per donació o qualsevol altre negoci jurídic gratuït i *inter vivos*.
- c) La percepció de quantitats pels beneficiaris d'assegurances de vida quan el contraent sigui una persona diferent del beneficiari, tret dels supòsits regulats expressament en l'article 17.2 de la LIRPF, tant si es perceben d'un sol cop com per mitjà de prestacions periòdiques, vitalícies o temporals (art. 14 del reglament de l'ISD). Aquesta modalitat, però, pràcticament és subsumida en les altres dues.

#### L'article 17.2 de la LIRPF

L'article 17.2 de la LIRPF regula de manera expressa les assegurances concertades amb mutualitats de previsió social, les prestacions de les quals es consideren rendiments del treball.

#### L'herència i la donació

L'herència i la donació són les dues figures jurídiques arquetípiques de les adquisicions patrimonials lucratives, *mortis causa* i *inter vivos*, respectivament, i al seu voltant gira la regulació de l'ISD, l'àmbit objectiu d'aplicació del qual (l'adquisició patrimonial lucrativa) és, amb tot, més ampli. La Llei 29/1987 i el Reglament de 1991 han fet un esforç notable de sistematització en aquest sentit.

Deixant de banda els contractes concertats amb mutualitats de previsió social de l'article 17.2 de la LIRPF, que donen lloc a rendiments de treball, les quantitats derivades d'assegurances de vida només es graven com a tals si la causa de la percepció és la mort, no la supervivència, i si la mort afecta el contraent, ja que la tributació d'aquestes quantitats s'acumula a la de l'herència<sup>17</sup>. En cas contrari, i sempre que el contraent sigui diferent del beneficiari, tributaran com a donacions.

<sup>(17)</sup> Lletres c de l'article 9 de la LISD i article 39 del Reglament de l'ISD.

Així mateix, cal tenir en compte que la tributació per IRPF és residual respecte a l'ISD.

D'altra banda, el Reglament de l'impost<sup>18</sup>, aprovat per l'RD 1629/1991, de 8 de novembre, considera com **altres títols successoris** els següents:

<sup>(18)</sup> Articles 11 a 14 del Reglament de l'ISD.

- a) Les donacions *mortis causa*.
- b) Els contractes o pactes successoris.
- c) Els contractes que atribueixen el dret a percebre les quantitats que les empreses lliuren als familiars de membres o empleats finats, sempre que no derivin de contractes d'assegurances.

d) Els contractes que atribueixen el dret a percebre les quantitats assignades pels testadors als marmessors si depassen certs límits.

D'altra banda, el Reglament considera com **altres negocis jurídics gratuïts i *inter vivos*** els següents:

- a) La condonació total o parcial del deute feta amb ànim de liberalitat.
- b) La renúncia de drets a favor d'una persona determinada.
- c) L'assumpció deslliuradora del deute d'un altre sense contraprestació, no associada a una donació.
- d) El desistiment o l'assentiment en un judici o arbitratge a favor de l'altra part fet amb ànim de liberalitat, fins i tot si deriva d'una transacció.
- e) Dos tipus de contractes d'assegurances de vida:
  - El de supervivència de la persona assegurada.
  - El de mort de l'assegurat quan sigui una persona diferent del contraent, sempre que aquest sigui una persona diferent del beneficiari.

#### **Les donacions especials**

Es dóna una excepció al caràcter lucratiu en el cas de les donacions especials (donacions amb causa onerosa i donacions remuneratòries) de l'article 619 del CC, la tributació de les quals preveu l'article 29 de la LISD entre les regles especials. En aquests casos se subjecta a gravamen, com a base imposable, la totalitat de l'import de la donació, o bé la diferència entre aquest import i les prestacions recíproques o l'import del gravamen imposat al donatari, si és que n'hi ha.

Així mateix, el text refós de la LITPAJD<sup>19</sup> assimila a les donacions determinats excessos de valor que es poden produir en transmissions oneroses *inter vivos*, per diferència entre el valor del bé cedit i el de la pensió que n'és la contraprestació. A més el principi de qualificació que incorpora l'article 13 de l'LGT<sup>20</sup> ha permès a l'Administració considerar de vegades com a donacions els préstecs a llarg termini sense interès o amb un interès mínim, o la renúncia del soci a la subscripció preferent d'accions, atenint-se a la veritable naturalesa jurídica del negoci jurídic fet.

D'altra banda, el Reglament considera com a **assegurances de vida**<sup>21</sup>, les assegurances d'accidents quan la percepció de les quantitats hagi estat causada per la mort de la persona assegurada. A més de les prestacions percebudes pels beneficiaris d'assegurances de vida de l'article 17.2 de la LIRPF, que són rendiments de treball a l'efecte d'aquest impost i que l'article 3 de la LISD declara expressament no subjectes a l'ISD, l'article 23.3 de la LIRPF considera rendiment de capital els rendiments de contractes d'assegurances de vida o invalidesa.

<sup>(19)</sup>Article 14.6 del Text refós de la LITPAJD.

<sup>(20)</sup>Resolucions del TEAC de 25 de juliol de 1990 i de 26 de setembre de 1991.

<sup>(21)</sup>Article 13 del Reglament de l'ISD.



### 3.3.2. Supòsits de no-subjecció i exempcions

Si bé l'article 3 de la LISD només declara no subjectes les adquisicions (augment de patrimoni) gratuïtes obtingudes per persones jurídiques, les quals estan obligades a sotmetre's a l'impost sobre societats, l'article 3 del Reglament de l'ISD enumera una sèrie de supòsits de no-subjecció el comú denominador dels quals és l'establiment dels límits entre IRPF i ISD.

Així, l'article 3 del Reglament de l'ISD es refereix als **supòsits** que us esmentem a continuació:

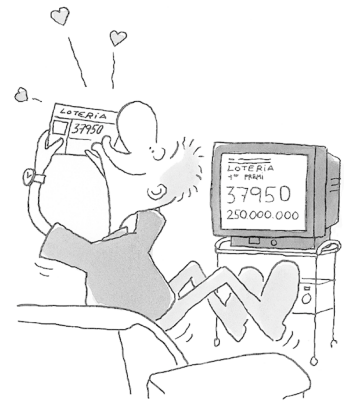
- a) Els premis obtinguts en jocs autoritzats.
- b) Els altres premis i indemnitzacions, exemptes en l'IRPF.
- c) Les beques i ajudes concedides amb fins d'interès social.
- d) Les percepcions derivades directament o indirectament del contracte de treball, encara que se satisfacin a través d'una assegurança.
- e) Les quantitats derivades de fons de pensions.
- f) Les quantitats percebudes pel creditor beneficiari d'una assegurança de vida concertada per a garantir el pagament del deute.

Pel que fa a les exempcions, les disposicions transitòries 3a i 4a de la LISD mantenen transitòriament exempcions relatives a bons industrials i de negocis i assegurances de vida adquirits o contractats abans del 19 de gener de 1987.

### 3.3.3. Meritació

La meritació de l'impost, segons l'article 24 de la LISD, es produeix en els moments següents:

- a) En les adquisicions per causa de mort i en les assegurances de vida, el dia de la mort del causant o assegurat.
- b) En les transmissions lucratives *inter vivos*, el dia que tingui lloc l'acte o contracte.
- c) En les adquisicions produïdes en vida del causant com a conseqüència de contractes i pactes successoris, el dia en què es causi o se subscrigui l'acord.



#### Asegurances de vida

En les quantitats derivades d'assegurances de vida per a casos de supervivència, l'article 47.2 del Reglament de l'ISD situa la meritació el dia que siguin exigibles la primera o l'única quantitat a percebre.

(22) Articles 1989 i 623 del CC.

En tots tres casos, i per raons d'ordre pràctic, la llei manté el criteri tradicional<sup>22</sup> de considerar esdevingut el fet imposable no pas en el moment en què, d'acord amb el nostre ordenament jurídic, té lloc efectivament l'adquisició gravada (que és el moment de l'acceptació de l'herència o donació), sinó en un moment anterior, que és el de la mort o el de la formalització del contracte.

I això sens perjudici del que s'estableix respecte a la repudiació o la renúncia de l'herència entre les regles especials.

"Se anticipa así el devengo del impuesto a la propia realización del hecho imponible. Situación anómala que genera no pocos problemas puestos de relieve por la doctrina. En cualquier caso, el TS mantiene en una reiterada jurisprudencia que el pago del impuesto no presupone la aceptación de la herencia. Asimismo, tampoco cabe entender que el devengo redefine el hecho imponible. La frase de Berliri, según la cual, los efectos determinan el hecho imponible, significa que todo lo que sea necesario para producir el efecto forma parte del hecho imponible, pero en ningún caso que los propios efectos puedan configurar el presupuesto de hecho."

Quan l'efectivitat de l'adquisició quedi suspesa per l'existència d'una condició, un terme, un fideïcomís o qualsevol altra limitació, l'article 24.3 de la LISD disposa:

"Se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan."

### 3.4. Presumpcions de fets impossibles

Amb la finalitat d'evitar pràctiques elusives, i després de lliurar als interessats una comunicació perquè puguin formular les al·legacions i proves<sup>23</sup> que considerin convenients, la LISD estableix<sup>24</sup> una sèrie de presumpcions *iuris tantum* de realització del fet imposable, o *presupòsits de fet subrogatoris* d'aquest, com els anomena la doctrina, que operen respecte a les adquisicions lucratives en general o bé, específicament, respecte a les adquisicions *mortis causa*<sup>25</sup> i que gaudeixen d'una àmplia tradició.

#### Les presumpcions en les adquisicions *mortis causa*

En el cas de les adquisicions *mortis causa*, la LISD agrupa aquestes presumpcions sota el títol genèric de "Adición de bienes", integrat en les normes especials relatives a la base imposable en les adquisicions *mortis causa*, per la qual cosa remetem l'estudi a aquest títol, encara que no compartim la qualificació de presumpcions de base imposable que fan alguns autors.

Com a presumpcions de fets impossibles genèrics, l'article 4 de la LISD estableix que es presumirà l'existència d'una transmissió lucrativa en dues ocasions:

a) **Registres fiscals.** Quan de les dades que tingui l'Administració resulti la disminució del patrimoni d'una persona i simultàniament, o posteriorment, però sempre dins el termini de prescripció, l'increment patrimonial corresponent en el cònjuge, descendents, hereus o legataris.

#### Lectura recomanada

Pel que fa a la meritació de l'ITPAJD, vegeu: J. Solchaga Loitegui (1997). "Elementos personales del impuesto de sucesiones". A: Diversos autores. *Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Pública. Madrid: IEF (Estudios de Hacienda).

<sup>(23)</sup> Article 4.3 de la LISD i articles 92 i 93 del Reglament.

<sup>(24)</sup> Article 4 de la LISD.

<sup>(25)</sup> Article 11 de la LISD.

#### Presumpcions de fets impossibles genèrics

La limitació legal respecte dels subjectes susceptibles de veure's afectats per aquestes presumpcions exclou la seva aplicació a tercers ascendents o parents que no siguin hereus o legataris en el primer cas; i a tots els que no siguin descendents menors, en el segon.

**b) Adquisicions oneroses d'ascendents a favor de descendents.** En les adquisicions a títol oneros fetes pels ascendents com a representants dels descendents menors d'edat a favor d'aquests, pel valor dels béns transmesos, llevat que es provi l'existència prèvia de béns o mitjans suficients del menor per a fer-la i la seva aplicació a aquest fi.

### 3.5. Subjectes passius

#### 3.5.1. Contribuents

Les persones físiques tenen l'obligació de pagar l'impost a títol de contribuents quan tinguin la condició d'adquirent a títol lucratiu; concretament, segons estableix l'article 5 de la LISD, en els casos següents:

- a) Els **drethavents**, en les adquisicions *mortis causa*.
- b) Els **donataris**, en les donacions, o els afavorits per les transmissions lucratives equiparables a aquelles.
- c) Els **beneficiaris**, en les assegurances de vida.

Així mateix, els contribuents hi poden estar subjectes per obligació personal si tenen la seva residència habitual a Espanya, d'acord amb les normes de l'IRPE, o per obligació real en els altres casos.

#### L'obligació personal i l'obligació real

En el cas de l'obligació personal, que afecta no solament els residents sinó també els representants i els funcionaris de l'Estat espanyol a l'estranger, se'ls exigirà l'impost independentment del lloc on es trobin els béns o drets gravats.

En el cas de l'obligació real, se'ls exigirà l'impost només pels béns i els drets que siguin en territori espanyol o que s'hi puguin exercir o s'hi hagin de complir; i també per la percepció de quantitats derivades de contractes sobre la vida quan es doni alguna de les circumstàncies següents: que el contracte hagi estat signat amb les asseguradores espanyoles o s'hagi formalitzat a Espanya amb asseguradores estrangeres que hi treballin.

#### El representant

Els subjectes passius per obligació real estan obligats a designar un representant davant l'Administració tributària en relació amb les seves obligacions per aquest impost, i la liquidació segueix les mateixes regles que per als subjectes per obligació personal, menys quant a l'aplicació de la deducció per doble imposició internacional.

#### 3.5.2. Responsables subsidiaris

Sens perjudici de les normes sobre responsabilitat solidària de l'LGT, l'article 8 de la LISD estableix els següents responsables subsidiaris del pagament de l'impost:

- a) En les transmissions *mortis causa* de dipòsits, garanties o comptes corrents, els intermediaris financers i les altres entitats o persones que hagin lliurat el metàl·lic i valors dipositats o tornat les garanties.
- b) En els lliuraments de quantitats als qui siguin beneficiaris com a hereus o designats en els contractes, les entitats d'assegurances que les verifiquin.

- c) Els mitjancers en la transmissió de títols valors que formin part de l'herència.
- d) El funcionari que autoritzi el canvi de subjecte passiu de qualsevol tribut o exacció estatal, autonòmica o local, quan aquest canvi suposi directament o indirectament una adquisició gravada per aquest impost i no hagi exigint prèviament la justificació del pagament.

#### Responsabilitat subsidiària

L'abast de la responsabilitat subsidiària queda limitat, segons el Reglament, a la part de l'impost que correspongui a l'adquisició dels béns que l'originen.

### 3.6. Base imposable

#### 3.6.1. Definició

Coherentment amb la descripció feta del fet imposable, la LISD designa com a **base imposable** l'import net de l'adquisició lucrativa gravada.

Concretament, segons l'**article 9 de la LISD**, l'import net de l'adquisició lucrativa gravada és, en cada cas, el següent:

- a) En les transmissions *mortis causa*, el valor net de l'adquisició individual de cada drethavent.
- b) En les donacions i altres transmissions lucratives *inter vivos* equiparables, el valor net dels béns i drets adquirits.
- c) En les assegurances de vida, les quantitats percebudes pel beneficiari. Això no obstant, aquestes quantitats es liquidaran acumulant l'import a la resta de béns que integren l'herència del beneficiari, quan el causant sigui, alhora, el contraent de l'assegurança individual o l'assegurat en l'assegurança col·lectiva.

A aquest efecte, es considera **valor net** el valor real dels béns i drets adquirits minorat per les càrregues i els deutes que siguin deduïbles en cada cas. Amb aquesta finalitat, la LISD regula per separat, mitjançant normes especials, la determinació de la base imposable en les adquisicions *mortis causa*<sup>26</sup> i en les transmissions lucratives *inter vivos*<sup>27</sup>. Nosaltres també seguirem aquesta sistemàtica en aquesta exposició.

<sup>(26)</sup>Articles 11 a 15 de la LISD.

<sup>(27)</sup>Articles 16 i 17 de la LISD.

Finalment, sota el títol de "Normas especiales"<sup>28</sup> es regula –entre altres figures, com la renúncia o repudiació de l'herència, les donacions especials i l'acumulació de donacions–, les particions i les adjudicacions hereditàries i, en general, la valoració i tributació de les adquisicions de béns quan no es trobin en ple domini o hi concorrin institucions successòries com substitucions, reserves, fideïcomisos o institucions successòries forals.

<sup>(28)</sup>Articles 26 a 30 de la LISD.

### Els conceptes de *valor real* i de *càrregues i deutes deduïbles*

- **Valor real.** El concepte de *valor real* s'ha de relacionar amb la capacitat econòmica que es vol gravar en aquest impost. A aquest efecte, és important destacar que una jurisprudència reiterada no ha deixat de remarcar que el valor real no equival al preu d'adquisició, i que tampoc no es poden identificar els conceptes de *valor real* i de *preu* o *valor de mercat*.  
El valor real és un concepte que no sempre és fàcil de determinar, referit al valor intrínsec o objectiu del bé, que s'ha de fixar individualment en cada cas. El preu, per contra, és el resultat de l'acord de voluntats i depèn en gran mesura de l'interès mostrat per l'adquisició. Quant al preu de mercat, reflecteix un valor conjuntural i és, per definició, un valor mitjà, que té en compte la mesura de transaccions semblants en un moment donat.
- **Càrregues deduïbles.** Sens perjudici de les diferències que la llei estableix segons que es tracti de transmissions lucratives *inter vivos* o *mortis causa*, a fi de determinar el valor net se segueix la regla clàssica de considerar càrregues deduïbles, tal com passa en l'ITPAJD, exclusivament les càrregues o els drets reals que fan minvar el valor veritable del bé, però no els drets reals de garantia, sens perjudici de la seva deduïbilitat com a deutes.
- **Deutes deduïbles.** Quant als deutes, solament són deduïbles els del causant, i per als hereus o legataris de part alíquota, en els termes que estableix la Llei. El donatari només pot deduir determinats deutes si els assumeix.

#### Vegeu també

Pel que fa als deutes deduïbles en les adquisicions *mortis causa* i en les transmissions lucratives *inter vivos*, vegeu els subapartats 3.6.2 i 3.6.3, respectivament, d'aquest mòdul.

### 3.6.2. Normes especials per a adquisicions *mortis causa*

Les adquisicions *mortis causa* poden tenir lloc a títol universal (herència) o a títol particular (llegat). La LISD regula com es determina la base imposable o el valor net de l'adquisició individual, la fillola o el llegat, en cada cas.

Per a determinar-ho, la LISD utilitza criteris de quantificació diferents si el drethavent ho és d'una quota ideal de participació en el cabal relicte<sup>29</sup>; o si, per contra, el drethavent és adjudicatari d'uns béns concrets designats pel testador<sup>30</sup>.

<sup>(29)</sup> Hereus i legataris de part alíquota i successió intestada.

<sup>(30)</sup> Hereus i legataris de béns concrets.

#### Successió a títol universal

Respecte a l'assignació del cabal hereditari en quotes ideals de participació, la determinació del valor de la fillola a l'efecte de l'ISD es fa mitjançant un procés complex de partició hereditària, en què la normativa fiscal afegeix una sèrie de cauteles o correccions a les ja complexes regles civils de la successió hereditària, les quals segueix substancialment.

En aquest procés es distingeixen tres fases:

1) **Determinació del valor brut del cabal relicte o massa hereditària.** La determinació del valor brut del cabal relicte, un cop coneguts els béns del causant i liquidada, si s'escau, la societat legal de guanys, exigeix les **operacions** següents:

a) **Valoració de l'herència jacent.** Pel que fa al valor brut de la massa hereditària, tant la liquidació de la societat legal de guanys com la determinació dels béns i els drets que integren el patrimoni del causant, també anomenat

*cabal relicte* o *massa hereditària*, es regeixen per les normes del dret civil. Quant a la valoració d'aquests béns i drets, consisteix a determinar-ne el valor real, un concepte que presenta dificultats, com ja hem vist.

El valor real haurà de ser consignat pels interessats en la declaració que estan obligats a presentar, i podrà ser objecte de comprovació administrativa (comprovació de valors). No obstant això, el subjecte passiu podrà salvar la seva responsabilitat ajustant la seva declaració a les regles de valoració de l'impost sobre el patrimoni (art. 18.2 i 4 LISD).

#### Vegeu també

Pel que fa als règims de determinació de la base imposable i comprovació de valors, vegeu el subapartat 3.6.5 d'aquest mateix mòdul.

**b) Incorporació del parament domèstic.** L'article 15 de la LISD estableix:

"El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en un 3 por 100 del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje."

En definitiva, com esclareix l'article 34 del Reglament de l'ISD, llevat que els interessats n'acreditin la inexistència, la norma presumeix que el parament domèstic forma part de la massa hereditària, de manera que si no s'inclou en l'inventari de béns, haurà de ser afegit d'ofici. I quant al seu valor, serà el que resulti de l'aplicació del percentatge, tret que se'n declari un valor superior o es provi fefaentment que el seu valor és inferior.

#### El parament domèstic

La LISD no defineix el parament domèstic, de manera que la doctrina considera que caldrà atènyer-se al concepte de parament domèstic que incorpora la LIP.

#### El supòsit del cònjuge supervivent

El valor que resulti de l'aplicació del coeficient de l'article 15 de la LISD ha de ser minorat en el dels béns que s'han de lliurar al cònjuge supervivent per disposició de l'article 1321 del CC o disposicions anàlogues de dret foral (roba, mobiliari i objectes que constitueixin el parament de l'habitatge habitual comú, excepte joies, objectes artístics, històrics o de gran valor), el valor dels quals es fixarà en el 3% del valor cadastral de l'habitatge habitual del matrimoni, llevat que els interessats en provin un valor superior.

**c) Addició de béns a la massa hereditària**, si s'escau, pel joc de les presumpcions legals corresponents. Amb la finalitat d'evitar pràctiques elusives de la progressivitat de l'impost, com les anomenades *bestretes d'herència*, en les adquisicions *mortis causa* i per a determinar la participació individual de cada drethavent, l'article 11 de la LISD presumeix que formen part del cabal hereditari determinats béns i drets que han estat objecte de transmissió en un període anterior, si hi concorren determinades circumstàncies, i tret que es pugui provar l'onerositat de la transmissió.

#### Configuració del cabal hereditari

Es presumirà que formen part del cabal hereditari:

- 1) Els béns de tota mena que fins a un any abans de la mort figurin a nom del causant, llevat que es provi fefaentment que van ser transmesos i que són en poder d'una persona diferent d'un hereu, legatari, parent de tercer grau o cònjuge de qualssevol d'aquests o del causant.
- 2) Els béns i drets que durant els tres anys anteriors a la mort hagin estat adquirits a títol oneros en usdefruit pel causant i en nua propietat per alguna de les persones esmentades al número anterior.
- 3) Els béns i drets transmesos pel causant durant els quatre anys anteriors a la seva mort reservant-se'n l'usdefruit o qualsevol altre dret vitalici, menys quan es tracti

d'assegurances de renda vitalícia concertades amb entitats dedicades legalment a aquesta mena d'operacions.

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

Les presumpcions dels apartats 2n, 3r i 4t, si prosperen, només perjudicaran l'adquirent de la nua propietat o l'endossatari, segons els casos, els quals seran considerats legataris si no són hereus.

Les presumpcions anteriors s'apliquen sens perjudici de la procedència de les presumpcions de titularitat o cotitularitat contingudes en l'LGT i la LIP. Si la quota de l'ISD corresponent als béns addicionats és superior a la satisfeta en concepte d'ITPAJD per la transmissió onerosa, aquesta última es dedueix del que correspongui satisfer per l'ISD<sup>31</sup>. I, en cas contrari, no tindrà lloc aquesta deducció.

<sup>(31)</sup> Article 11.3 de la LISD.

**2) Determinació del valor net d'aquest cabal**, mitjançant la deducció del passiu de l'herència (càrregues i deutes) i de determinades despeses.

Pel que fa a la deducció de passiu i despeses, del valor real de la massa hereditària bruta es deduiran: les càrregues que minvin aquest valor; i els deutes del causant que resultin prou acreditats, i que no siguin a favor dels hereus o dels legataris de part alíquota i dels cònjuges, ascendents o descendents o germans dels cònjuges, encara que renunciïn a l'herència.

#### Valor real de la massa hereditària

El valor real de la massa hereditària bruta es configura pel cabal relicte, més el parament domèstic i, si s'escau, els béns addicionats.

En especial, són deduïbles els deutes tributaris i de la Seguretat Social, si són satisfets pels hereus, marmessors o administradors del cabal hereditari, encara que corresponguin a liquidacions practicades després de la mort.

Com a despeses deduïbles, l'article 14 de la LISD sols en preveu, amb una justificació prèvia, les següents:

- a) Les despeses de caràcter litigiós ocasionades per la testamentaria o l'*ab intestato*, en interès comú dels hereus, exceptuant-ne les d'administració del cabal relicte.
- b) Les despeses d'última malaltia, enterrament i funeral, que siguin proporcionades als usos i costums.

#### Lectura recomanada

Pel que fa a les despeses deduïbles, vegeu l'article 24 del Reglament de l'ISD.

**3) Determinació del valor de l'adquisició individual**, mitjançant de la participació i l'adjudicació de les parts hereditàries corresponents (filloles).

Pel que fa a l'adjudicació de la participació individual, per a evitar pràctiques elusives de la progressivitat de l'impost mitjançant l'adjudicació particional de béns concrets, l'article 27 de la LISD considera a l'efecte d'aquest impost que les particions i adjudicacions s'han fet amb estricta igualtat i d'acord amb les normes reguladores de la successió, siguin quines siguin les participacions

i adjudicacions que els interessats facin i estiguin o no subjectes els béns al pagament de l'impost. Això significa que, com a regla general, cada drethavent tributa en relació amb la seva quota ideal, siguin quins siguin els béns rebuts.

Consegüentment, els augments que resultin de la comprovació de valors es prorratejaran entre els diversos adquirents o hereus, llevat que corresponguin a béns que hagin estat objecte d'atribució específica pel testador, o s'hagin adjudicat en concepte diferent del d'herència (llegat).

### Excessos d'adjudicació

Quan el valor declarat de la participació individual o el llegat sigui superior al que correspon com a quota ideal, es liquidarà l'excés d'adjudicació a favor del beneficiari, d'acord amb l'ITPAJD.

També es liquidarà l'excés d'adjudicació quan el valor comprovat d'allò adjudicat a un dels hereus excedeixi del 50% del valor que li correspondria en virtut del seu títol.

Els excessos d'adjudicació tenen la consideració de transmissions oneroses a l'efecte de l'ITPAJD, tret que tinguin una causa gratuïta, i sens perjudici de la no-subjecció dels anomenats *obligatoris*.

### Llegats

Respecte a l'adjudicació pel testador de béns concrets (llegats), constitueix la base imposable de l'ISD el valor real dels béns o drets rebuts<sup>32</sup>, menys l'import de les càrregues i els deutes que siguin deduïbles. Ara bé, la deducció de deutes només és procedent respecte als llegats de part alíquota, però no respecte a aquells que atribueixin béns determinats. I en cap cas no hi ha possibilitat de deduir-hi despeses, previstes exclusivament per a les adquisicions a títol universal.

Finalment, no afecten la determinació de la base imposable del legatari ni el parament domèstic, ni l'addició de béns, tret que sigui el legatari mateix l'afectat pel joc d'aquestes presumpcions.

### 3.6.3. Normes especials per a transmissions lucratives *inter vivos*

En les donacions i les altres transmissions lucratives *inter vivos* equiparables, el valor net dels béns i drets adquirits que constitueix la base imposable es determina deduïnt del valor real d'aquests béns l'import de les càrregues i els deutes deduïbles.

L'especialitat, en aquest cas ve donada pels deutes que es consideren deduïbles i que es limiten, segons l'article 17 de la LISD i els articles 37 i 95 del Reglament de l'ISD:

"[a] las que estuvieren garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada."

#### Vegeu també

Pel que fa a l'ITPAJD, vegeu l'apartat 4 d'aquest mateix mòdul.

<sup>(32)</sup> Letra a de l'article 9 de la LISD i article 22 del Reglament de l'ISD.

#### Vegeu també

Pel que fa a les donacions remuneratòries o amb causa onerosa, vegeu el subapartat 3.3.1 d'aquest mateix mòdul.



### 3.6.4. Acumulació

Atès el caràcter progressiu de la tarifa de l'impost, la LISD preveu l'acumulació de les adquisicions lucratives que tinguin lloc entre un mateix adquirent i transmissor dins un determinat període de temps, però amb conseqüències diferents segons els casos.

Concretament, són **objecte d'acumulació**:

- 1) Les quantitats percebudes per assegurances de vida i les adquisicions *mortis causa*, sempre que el causant sigui el contractant de l'assegurança individual, o l'assegurat en l'assegurança col·lectiva.
- 2) Les donacions entre si, sempre que hagin estat atorgades per un mateix donador a favor d'un mateix donatari en un termini de tres anys.
- 3) Les donacions i les adquisicions *mortis causa*, sempre que el drethavent hagi rebut les donacions del causant en els quatre anys anteriors a la successió.

En el primer cas, es produeix una acumulació de bases imposables que dona lloc a una sola liquidació de l'impost. En els casos de les donacions entre si i les donacions i les adquisicions *mortis causa*, l'acumulació es produeix exclusivament per a determinar el tipus de gravamen aplicable a la segona o ulterior adquisició. Aquest serà el tipus mitjà que correspongui a la quantitat resultant de l'acumulació.

### 3.6.5. Règim de determinació de la base imposable i comprovació de valors

La base imposable en l'ISD es determina pel règim d'estimació directa, sens perjudici del que l'LGT estableix respecte de l'estimació indirecta de bases.

Quant a la comprovació de valors, que afecta el valor real que els interessats estan obligats a declarar (en cas d'incompliment aquests subjectes disposen de deu dies per esmenar l'omissió, amb caràcter previ a la imposició de la sanció corresponent), importa destacar-ne tres **aspectes**:

- a) L'absència de notificació independent del resultat de la comprovació de valors, excepte en el cas de les donacions, respecte als transmissors;
- b) La possibilitat que té el declarant d'evitar la seva responsabilitat, emprant les regles de valoració de la LIP.
- c) L'eficàcia del valor comprovat en l'IP.

#### Vegeu també

Pel que fa a les quantitats percebudes per assegurances de vida i les adquisicions *mortis causa*, vegeu el subapartat 3.3.1 d'aquest mateix mòdul.

### 3.7. Base liquidable

En les adquisicions gravades per aquest impost, la base liquidable s'obté aplicant sobre la base imposable les reduccions establertes per les comunitats autònomes.

#### **Reduccions establertes per les comunitats autònomes**

La legislació autonòmica sobre impostos cedits que fins al moment regula les reduccions a l'ISD es pot consultar en l'adreça web de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària [www.aeat.es](http://www.aeat.es).

#### **3.7.1. Adquisicions *mortis causa* i quantitats derivades d'assegurances de vida**

En els casos de les adquisicions *mortis causa* i quantitats derivades d'assegurances de vida, si la comunitat autònoma no hagués regulat les reduccions a què es refereix l'apartat anterior o no resultés aplicable als subjectes passius la normativa pròpia de la comunitat, s'hi aplicaran les reduccions següents:

1) Mínim exempt d'acord amb el parentiu i l'edat de l'adquirent segons les taules de la lletra *a* de l'article 20.2 de la LISD, incrementat en una quantitat fixa en cas d'incapacitat.

##### **Les taules de la lletra *a* de l'article 20.2 de la LISD**

La lletra *a* de l'article 20.2 de la LISD estableix quatre grups de contribuents en funció de l'edat i el parentiu; correspon a cada grup una quantitat de reducció de la base imposable diferent:

- Grup I. Descendents i adoptats menors de 21 anys.
- Grup II. Descendents i adoptats de 21 anys o més, cònjuges, ascendents i adoptants.
- Grup III. Col·laterals de 2n i 3r grau, ascendents i descendents per afinitat.
- Grup IV. Col·laterals de 4t grau, graus més distants i estranys.

2) En les quantitats percebudes per assegurances de vida: reducció del 100% amb el límit de 9.195,49 euros, quan el beneficiari sigui cònjuge, ascendent, descendent, adoptant o adoptat del finat. Tanmateix, també es preveu la reducció del 100% en les assegurances de vida per actes de terrorisme, per serveis prestats en missions internacionals humanitàries o de pau de caràcter públic, extensible a tots els possibles beneficiaris de l'assegurança i sense límit màxim.

3) En les adquisicions *mortis causa* d'empreses individuals o de participacions en entitats exemptes del supòsit 2n de l'apartat 8è de l'article 4 de la LIP, quan els drethavents siguin cònjuge, descendents o adoptats i es comprometen a mantenir l'adquisició durant deu anys: reducció del 95% del valor de l'adquisició.

4) En les adquisicions *mortis causa* de l'habitatge habitual del finat, quan els drethavents siguin cònjuge, ascendents o descendents seus, o parent col·lateral més gran de seixanta-cinc anys que hagi conviscut amb el causant durant els dos anys anteriors a la mort, sempre que es comprometin a mantenir l'adquisició durant deu anys: reducció del 95% del valor de l'adquisició, amb el límit de 122.606,47 euros.

5) En les adquisicions *mortis causa* de béns del patrimoni històric espanyol o de les comunitats autònomes, quan els drethavents siguin el cònjuge, descendents o adoptats, i sempre que aquests es comprometin a mantenir l'adquisició durant deu anys: reducció del 95% del valor de l'adquisició.

6) En les adquisicions *mortis causa* a favor de descendents de béns que hagin estat objecte d'una o més adquisicions anteriors del mateix tipus en un període màxim de deu anys: reducció de l'import d'allò ja satisfet per l'ISD en les transmissions precedents.

### 3.7.2. Donacions i transmissions lucratives *inter vivos* equiparables

En els casos de les donacions i transmissions lucratives *inter vivos* equiparables, si la comunitat autònoma no hagués regulat les reduccions a què es refereix l'apartat 1 de l'art. 20 LISD o no resultés aplicable als subjectes passius la normativa pròpia de la comunitat, la base liquidable coincidirà amb la base imposable.

Aquesta regla sols admet **excepcions** en els casos següents:

- a) Transmissió d'explotacions agràries prioritàries a l'empara de la Llei 19/1995, de 4 de juliol.
- b) Transmissió d'una empresa individual, un negoci professional o de participacions en entitats exemptes de l'IP, en les condicions que estableix l'article 20.6 de la LISD.
- c) Donació en favor del cònjuge, descendents o adoptats de béns del patrimoni històric espanyol o de les comunitats autònomes, que preveu l'article 20.7 de la LISD.

### 3.8. Deute tributari

La **quota tributària** s'obté en aquest impost a partir d'una quota íntegra, sobre la qual s'aplica un coeficient multiplicador que es determina en funció del parentiu i del patrimoni preexistent de l'adquirent subjecte passiu de l'impost. Aquesta va ser una de les novetats més polèmiques de la Llei 29/1987.

#### La quota tributària

La quota íntegra és el resultat de l'aplicació a la base líquida-ble d'una escala o tarifa única de caràcter progressiu.

#### 3.8.1. La tarifa

D'acord amb la Llei de cessió, correspon a les comunitats autònomes l'aprovació de la tarifa de l'impost. En cas que una comunitat no hagi aprovat la tarifa, la base imposable es gravarà amb els tipus que s'indiquen en l'escala prevista en l'art. 21.2 de la LISD, que varien entre el 7,65% i el 34%.

#### 3.8.2. El coeficient multiplicador

El patrimoni preexistent del subjecte passiu en el moment de la meritació i el seu grau de parentiu amb el causant, donador, contractant de l'assegurança o assegurat, segons els casos, determinen la quantia del coeficient multiplicador aplicable sobre la quota íntegra, segons l'escala aprovada per la comunitat autònoma d'acord amb la Llei de cessió. Si la comunitat no hagués aprovat el coeficient o la quantia dels trams, o no resultés aplicable als subjectes passius la seva normativa pròpia, s'aplicarà el coeficient previst en l'art. 22.2 de la LISD.

L'article 22.2 de la LISD preveu la reducció de la quota resultant quan es produeixi l'anomenat *error de salt*, i també l'aplicació del coeficient màxim quan els drethavents no siguin coneguts, sens perjudici de la devolució que sigui procedent un cop s'hagin conegut aquests. D'altra banda, per a la **valoració del patrimoni preexistent** s'estableixen les regles següents:

- a) Valoració d'acord amb les regles de l'IP.
- b) Exclusió del valor de donacions anteriors fetes pel causant en què ja s'hagi satisfet l'impost, fins i tot en el cas d'acumulació de donacions.
- c) Inclusió dels béns i drets procedents de la dissolució de la societat conjugal.

#### 3.8.3. Deduccions i bonificacions

Quan la subjecció a l'impost es produeixi per obligació personal, el contribuent tindrà dret a la deducció per doble imposició internacional de l'article 23 LISD. Si escau, també són aplicables les deduccions autonòmiques existents, que són compatibles amb les de l'Estat sempre que no modifiquin aquestes darreres.

A més, si el contribuïent té la seva residència habitual a Ceuta i Melilla, s'efectuarà una bonificació del 50% de la quota, que s'incrementa fins al 99% quan els drethavents siguin el cònjuge, els descendents o els ascendents del causant, d'acord amb les regles previstes en l'article 23 bis LISD.

Finalment, també és aplicable la deducció per addició de béns (es dedueix la quota de l'ITPAJD pagada).

### 3.9. Normes especials

Atès que alguna de les figures que es regulen en el capítol IX de la LISD sota el títol de "Normas especiales" ja han estat analitzades (donacions especials, acumulació de donacions, particions i excessos d'adjudicació), en aquest subapartat ens limitem a exposar dues figures que encara no hem esmentat. Concretament: la tributació de les adquisicions quan no són en ple domini o quan hi concorren institucions successòries, com substitucions, reserves, fideïcomisos i institucions successòries forals; i la repudiació o renúncia de l'herència.

#### 3.9.1. Usdefruit i altres institucions

La LISD, fent un esforç de síntesi notable, dedica un sol precepte, l'article 26, a la tributació de la constitució i a l'extinció de l'usdefruit, als drets reals d'ús i habitació, i a les adquisicions afectades per institucions successòries (substitucions, reserves, fideïcomisos i institucions successòries forals). La regulació d'aquests apareix de manera molt més detallada en el reglament de l'impost:

1) L'usdefruit, temporal o vitalici, i els drets reals d'ús i habitació, es valoren igual que en l'ITPAJD: tant la constitució com l'extinció de l'usdefruit hi estan subjectes. Ara bé, en la consolidació del domini, el primer nu propietari prendrà com a base imposable el que corresponia a la nua propietat en el moment de constitució de l'usdefruit, i el tipus de gravamen serà el tipus mitjà efectiu que correspondria, segons l'article 51 del Reglament de l'ISD, al valor total del bé tant en la constitució com en l'extinció.

L'article 51 del Reglament de l'ISD preveu diversos supòsits de consolidació del domini, segons que aquest es produeixi en la persona del primer nu propietari, de l'usufructuari o d'un tercer, i en funció de la causa d'aquesta consolidació; i preveu també els usdefruits successius i amb condició resolutòria, la renúncia d'usdefruit, etc.

2) En la substitució vulgar<sup>33</sup>, es considera que el substitut hereta el causant; i en la pupillar i exemplar<sup>34</sup>, que hereta el substituït.

3) Respecte a les altres institucions successòries, s'estableixen dues regles:

#### Vegeu també

Pel que fa a la valoració en l'ITPAJD, vegeu el subapartat 4.5.3 d'aquest mateix mòdul didàctic.

#### Extinció de l'usdefruit

La lletra c de l'article 26 de la LISD estableix que en l'extinció de l'usdefruit s'exigirà l'impost segons el títol de constitució.

<sup>(33)</sup> Article 774 del CC.

<sup>(34)</sup> Article 775 del CC.

a) Sempre que l'adquirent tingui facultat de disposar dels béns, es liquidarà l'impost en ple domini, sens perjudici de la devolució que sigui procedent.

b) L'atribució del dret a gaudir de tots els béns de l'herència o d'una part, temporalment o vitalíciament, s'assimilarà a l'usdefruit a efectes fiscals.

### 3.9.2. Repudiació i renúncia

La **repudiació** o **renúncia pura**, simple i gratuïta, de l'herència o el llegat, beneficia igualment tots els cohereus amb dret d'acréixer, els quals incrementen la seva participació i tributen per aquest benefici com si heretessin directament del causant. El parentiu que cal tenir en compte, això no obstant, serà el del renunciament si fos superior al de l'adquirent o beneficiari a l'efecte de la liquidació.

En els altres casos de **renúncia a favor de persona determinada**, hi ha dues adquisicions gravades: la del renunciament, que adquireix *mortis causa*, i la del beneficiari com a donació o cessió *inter vivos*.

Finalment, la repudiació o renúncia un cop prescrit l'impost equival a una donació.

## 3.10. Gestió

### 3.10.1. Competència

La **competència funcional** per a la liquidació de l'impost correspon a les delegacions i administracions de l'AEAT<sup>35</sup> o a les oficines amb funcions anàlogues de les comunitats autònomes, sens perjudici de les competències que atribueixen a les oficines de districte hipotecari, a càrrec de registradors de la propietat<sup>36</sup>. En qualsevol cas, la comunitat autònoma podrà regular els aspectes sobre la gestió i liquidació d'aquest impost d'acord amb la Llei de cessió (excepte l'establiment com a obligatori del règim d'autoliquidació, que és competència de l'Estat), i només en cas d'absència de regulació autonòmica s'aplicaran les normes establertes a la LISD.

Quant a la **competència territorial**<sup>37</sup>, s'estableixen els criteris següents:

a) En les adquisicions *mortis causa*, la residència habitual del causant.

b) En les donacions, l'objecte. Així, serà el territori on es trobin els béns immobles; el de residència habitual del donatari, en els altres casos; o el que correspongui a la part dels béns que tingui més valor.

#### Regulació dels fideïcomisos

El Reglament de l'ISD regula expressament els fideïcomisos, l'herència de confiança, la fidúcia aragonesa i els que admet el dret foral de Catalunya (art. 54), i les reserves (art. 55).

#### Lectura recomanada

Pel que fa a la repudiació i la renúncia, vegeu L. M. **Cazorla Prieto** (1997). "Efectos fiscales de las repudiaciones y renunciaciones hereditarias". A: Diversos autors. *Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: IEF.

<sup>(35)</sup> Article 34.1 de la LISD i article 63 del Reglament de l'ISD.

<sup>(36)</sup> DA 8a de la Llei 29/1991.

<sup>(37)</sup> Article 70 del Reglament de l'ISD.

c) En les assegurances de vida, el territori on l'entitat asseguradora hagi d'efectuar el pagament.

### 3.10.2. Obligacions formals

En el marc de les obligacions formals, hi distingim les següents:

#### 1) Obligació de declarar o autoliquidar

Correspon al subjecte passiu l'opció de declarar o autoliquidar l'impost i el deure d'acompanyar la documentació exigida. Aquesta opció desapareix, d'acord amb l'apartat 2 de l'art. 31 LISD, en aquelles comunitats autònomes respecte de les quals la pròpia LISD disposi que aquesta presentació tindrà caràcter obligatori (fins al moment, Andalusia, Castella i Lleó, la regió de Múrcia, Aragó, Galícia, Catalunya i Canàries, segons disposa l'art. 34.4 LISD). En aquest darrer cas, s'afegeix que els subjectes passius hauran d'aplicar el règim de l'autoliquidació pels fets imposables en els quals el rendiment de l'impost es consideri produït en el territori d'aquestes comunitats autònomes, en virtut dels punts de connexió previstos a la Llei 22/2009, de 18 de desembre, que regula la cessió de tributs de l'Estat a aquestes comunitats. S'ha de tenir en compte, en aquest sentit, que d'acord amb la disposició transitòria sisena de la LISD, la implantació amb caràcter obligatori del règim de declaració-liquidació de l'impost serà establert per l'Estat a mesura que les comunitats autònomes vagin establint un servei d'assistència al contribuent per a complimentar aquesta autoliquidació.

El termini de presentació en les adquisicions *mortis causa* i en les assegurances de vida és de sis mesos a partir del dia de la mort del causant, prorrogable sis mesos més. En les donacions, el termini és de trenta dies hàbils a partir del dia següent a la data de l'acte.

El presentador del document es considera mandatari del subjecte passiu, i les notificacions que se li facin arribar en relació amb el document presentat tindran el mateix valor i els mateixos efectes que si s'haguessin presentat als mateixos interessats.

#### 2) Obligacions de tercers

Els òrgans judicials, els encarregats del Registre civil i els notaris<sup>38</sup> estan obligats a subministrar periòdicament a l'Administració tributària informació dels actes en què intervinguin i que puguin donar lloc a la meritació d'aquest impost.

### 3.10.3. Garanties

Com l'ITPAJD, la LISD estableix una sèrie de mesures per a assegurar el pagament de l'impost:



<sup>(38)</sup> Article 32 de la LISD.

1) La **prohibició de lliurar béns**<sup>39</sup> a persones diferents del seu titular o abonar les quantitats derivades d'una assegurança de vida sense que es justifiqui prèviament el pagament de l'impost.

<sup>(39)</sup>Articles 32.4 i 32.5 de la LISD.

2) El **tancament registral**<sup>40</sup>, o prohibició d'admissió i negació d'efectes en oficines o registres públics, d'aquells documents que continguin actes subjectes a l'ISD si no en consta la presentació per a liquidar.

<sup>(40)</sup>Article 33 de la LISD.

#### **3.10.4. Liquidacions parcials a compte**

Amb l'única finalitat de cobrar assegurances de vida, crèdits del causant, havers deguts i no percebuts per aquest, retirar béns, valors, efectes o diner que estiguin en dipòsit i altres supòsits anàlegs, els interessats en successions hereditàries<sup>41</sup> podran sol·licitar dins els terminis que s'estableixin reglamentàriament que es practiqui la liquidació parcial de l'impost o fer l'autoliquidació parcial, que tindrà el caràcter d'ingrés a compte.

<sup>(41)</sup>Article 35 de la LISD.

#### **3.10.5. Pagament**

##### **Pagament en espècie**

El pagament de l'impost es pot fer mitjançant el lliurament de béns del patrimoni històric espanyol, segons l'article 69.2 de la Llei 16/1985, de 25 de juny.

##### **Ajornament i fraccionament del pagament**

En el marc de l'ajornament i del fraccionament del pagament distingim dos supòsits:

a) **Amb caràcter general.** Sens perjudici de les normes generals de l'LGT i de l'aplicabilitat de les normes de l'RGR, la LISD estableix amb caràcter general la possibilitat que les oficines de gestió acordin ajornar el pagament de les liquidacions practicades per causa de mort, per terminis fins a un any, sense garantia però amb la meritació d'interessos de demora, sempre que no hi hagi inventariat efectiu o béns de fàcil realització suficients per a abonar les quotes liquidades, si se sol·licita abans d'expirar el termini de pagament reglamentari.

Si es presta garantia, en els mateixos supòsits i condicions<sup>42</sup> el pagament es podrà fraccionar fins a cinc anualitats. En les mateixes condicions es podrà acordar l'ajornament del pagament fins que es coneguin els drethavents.

<sup>(42)</sup>Article 38 de la LISD.

b) **Supòsits especials.** Igualment, l'article 39 de la LISD preveu com a supòsits especials d'ajornament i fraccionament la possibilitat d'ajornar el pagament durant cinc anys, amb garantia i sense la meritació d'interessos de demora en els casos de transmissió d'una empresa individual o de l'habitatge habitual del causant.



## 4. L'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

### 4.1. Antecedents i fonts normatives

La reforma general del sistema tributari iniciada el 1978 menà a la modificació de la imposició sobre el tràfic patrimonial civil per mitjà de la Llei 32/1980, de 21 de juny.

Aquesta reforma donà lloc al text refós de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, aprovat pel Reial decret legislatiu 3050/1980, de 30 de desembre. Posteriorment, i després de la implantació el 1986 de l'impost sobre el valor afegit (IVA) com a impost general sobre el tràfic empresarial, l'anterior text refós fou substituït pel text refós de la mateixa denominació, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre (text refós de la LITPAJD), actualment vigent.

La reforma de 1980 introduí **novetats** importants en l'estructura de la imposició sobre el tràfic patrimonial civil. Concretament:

- a) La regulació en una norma diferent de l'ISD, fins aleshores inclòs en el mateix cos legal<sup>43</sup>.
- b) La diferenciació introduïda entre transmissions patrimonials oneroses i operacions societàries.
- c) El manteniment, però en un àmbit cada vegada més reduït, de l'impost sobre actes jurídics documentats.

Posteriorment, la Llei 14/1985, sobre actius financers; la Llei 30/1985, d'implantació de l'IVA; les directives comunitàries 69/335/CEE del Consell de 17 de juliol, sobre impostos indirectes que graven la concentració de capitals, i 90/434/CEE, de 23 de juliol; i la Llei 29/1987, de l'ISD, i la Llei 29/1991, de 16 de desembre, de transposició de la directiva comunitària sobre fusions i escissions d'empreses, van fer necessari aprovar un nou text refós de l'impost, que tingué lloc mitjançant el Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre.

L'RD 828/1995, de 29 de maig, aprovà el Reglament de l'impost, i substituï tant el que havia estat aprovat per l'RD 3494/1981, de 29 de desembre, com els vells reglaments de l'impost sobre drets reals de 1959 i de la Llei del timbre de 1956, que el Reglament de 1981 havia deixat parcialment subsistents.

<sup>(43)</sup>Text refós dels impostos sobre les successions, transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, de 6 d'abril de 1967.

Finalment, cal tenir en compte que la Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs<sup>44</sup>, atribueix a les comunitats autònomes la possibilitat d'assumir competències normatives respecte a la fixació del tipus de gravamen i de les deduccions i bonificacions de la quota en els casos següents: les concessions administratives, les transmissions de béns mobles i immobles, la constitució i cessió de drets reals sobre aquests, llevat dels drets reals de garantia, i l'arrendament de béns mobles i immobles, i respecte als documents notariais<sup>45</sup>.

(44) Modalitat de transmissions patrimonials oneroses.

(45) Modalitat d'actes jurídics documentats.

La Llei de pressupostos, així mateix, pot introduir modificacions respecte a les tarifes i les exempcions d'aquest impost, en virtut de l'habilitació que li proporciona la disposició final segona del text refós de la LITPAJD.

## 4.2. Naturalesa, caràcters i estructura

### 4.2.1. Naturalesa i caràcters

L'ITPAJD és un impost que presenta les característiques següents:

- a) És **indirecte**, segons la qualificació pressupostària i el criteri econòmic, perquè grava la circulació de la riquesa, encara que la seva quota no sigui repercutible legalment.
- b) És **real**, perquè grava una font de riquesa que existeix amb independència de qualsevol subjecte.
- c) És un impost **objectiu**, que no té en compte les circumstàncies personals dels subjectes que l'han de satisfer.
- d) És **instantani**, perquè l'element temporal del fet imposable coincideix amb el moment de la meritació.
- e) És **cedit** a les comunitats autònomes.

### 4.2.2. Estructura

L'ITPAJD s'articula en tres conceptes o modalitats, que constitueixen en realitat tres gravàmens diferents, que són objecte de regulació separada dins del mateix cos legal però que participen dels mateixos principis, i d'una sèrie de disposicions comunes relatives a beneficis fiscals i gestió en sentit ampli.

Aquests **conceptes** o modalitats són:

- a) El gravamen sobre les transmissions patrimonials oneroses.
- b) El gravamen sobre les operacions societàries.

c) El gravamen sobre els actes jurídics documentats.

### 4.2.3. Incompatibilitats

Les modalitats de transmissions patrimonials oneroses i d'operacions societàries es declaren expressament incompatibles entre elles, però no amb el concepte d'actes jurídics documentats (llevat de la quota variable). Quant a la compatibilitat amb l'IVA, solament la modalitat de transmissions patrimonials oneroses es declara expressament incompatible amb l'IVA en el text refós de la LITPAJD<sup>46</sup>. Així, doncs, podem distingir:

<sup>(46)</sup>Articles 7.5 i 18 del text refós de la LITPAJD.

1) **Modalitat de transmissions patrimonials oneroses / IVA.** La relació que s'estableix entre tots dos gravàmens és de subsidiarietat del de transmissions patrimonials oneroses respecte a l'IVA. Subsidiarietat que no ha de ser formal, sinó de gravamen efectiu, en el cas dels béns immobles.

Consegüentment, resulten gravades com a transmissions patrimonials oneroses:

a) Les adquisicions no subjectes a l'IVA.

b) Els lliuraments o arrendaments de béns immobles subjectes a l'IVA però exempts en aquest impost, menys quan es renuncia a l'aplicació de l'exempció.

Així mateix, s'ha de tenir en compte que la constitució de drets reals d'ús i gaudi s'equipara als arrendaments, com a prestació de serveis, a l'efecte de l'IVA, segons la LIVA (art. 4.4 a).

La Llei indica expressament la subjecció a transmissions patrimonials oneroses dels lliuraments de béns immobles que estiguin inclosos en la transmissió de la totalitat del patrimoni empresarial quan aquesta transmissió no estigui subjecta a l'IVA (art. 7.5 del text refós LITPAJD i art. 4.2 b de la LIVA).

#### Lectura recomanada

Pel que fa als lliuraments d'immobles exempts d'IVA, vegeu els apartats 20, 21 i 22 de l'article 20.1 de la LIVA, i l'apartat 23 del mateix precepte sobre arrendaments exempts.

#### La tributació dels préstecs

Seguint el principi que "el derecho de garantía sigue la suerte del negocio jurídico principal", que l'article 15.1 del text refós de la LITPAJD i l'article 25.1 del Reglament estableixen per a la tributació dels préstecs hipotecaris<sup>47</sup>, si el negoci jurídic principal és el préstec, només es tributa pel concepte de préstec. Per tant, la tributació per l'IVA i, per tant, la no-subjecció al gravamen sobre transmissions patrimonials oneroses de les transmissions empresarials de béns immobles comporta també la no-subjecció a aquest gravamen de les condicions resolutòries explícites i de les hipoteques sobre els béns transmesos que garanteixin el pagament del preu ajornat en aquestes transmissions.

#### Vegeu també

Pel que fa a la regla especial de tributació dels préstecs hipotecaris, vegeu el subapartat 4.5.3 d'aquest mòdul.

Tot això tret que, naturalment, l'operació resulti finalment gravada per transmissions patrimonials oneroses, com s'esdevé, per exemple, si concorre una exempció de l'IVA a la qual no es renunciï, sempre que el gravamen de transmissions patrimonials oneroses<sup>48</sup> sigui procedent en funció de la naturalesa de la persona o entitat que la constitueixi.

<sup>(47)</sup>Article 7.3 del text refós de la LITPAJD.

<sup>(48)</sup>Article 12.3 del Reglament de l'ITPAJD.

2) **Modalitat d'operacions societàries / IVA.** La modalitat d'operacions societàries es declara expressament compatible amb l'IVA quant a les aportacions no dineràries en el número 2n apartat 2n de l'article 8 de la LIVA.

3) **Modalitat d'actes jurídics documentats / IVA.** Són compatibles.

### 4.3. Àmbit territorial i punts de connexió

#### 4.3.1. Àmbit territorial i criteris de subjecció

L'ITPAJD s'aplica en tot el territori espanyol menys a les comunitats autònomes forals. S'estableixen les **regles de subjecció** següents:

1) En la **modalitat de transmissions patrimonials oneroses** se subjecten a aquest impost els fets imposables en els casos següents:

a) Sempre que recaiguin sobre béns immobles i drets sobre aquests, si aquests béns estan situats en territori espanyol.

b) Quan recaiguin sobre altres béns o drets si aquests béns o drets estan situats, es poden exercir o s'han de complir en territori espanyol; o en territori estranger si en aquest últim supòsit l'obligat al pagament de l'impost és resident a Espanya, llevat que es tracti de transmissions de béns o drets efectuades en territori estranger.

En definitiva, se segueix un criteri territorial absolut respecte als béns i drets de naturalesa immobiliària; i un criteri, en part territorial, en part de residència, per als altres béns i drets, tret que l'operació s'hagi efectuat en territori estranger.

2) En la **modalitat d'operacions societàries**, se subjecten a gravamen les operacions següents:

a) Les efectuades per entitats que tinguin a Espanya la seu de la direcció efectiva o el domicili fiscal. En aquest darrer cas (domicili social a Espanya), s'exigeix addicionalment que la seu efectiva no es trobi en un estat membre de la Unió Europea que gravi l'operació amb un impost similar.

b) Aquelles que es portin a terme per entitats que facin a Espanya operacions del seu tràfic. En aquest supòsit es requereix, a més, que la seu de direcció efectiva i el domicili social no es trobin en un estat membre de la Unió Europea que gravi l'operació amb un impost similar.

3) En la modalitat d'actes jurídics documentats, se subjecten a l'impost els actes jurídics documentats que es formalitzin o tinguin qualsevol efecte en territori espanyol.

#### 4.3.2. Punts de connexió respecte a les comunitats autònomes

Actualment, després de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs, els punts de connexió dels tributs cedits amb les comunitats autònomes que preveu la LOFCA determinen no solament el rendiment dels tributs que es considera produït en la comunitat autònoma i que és objecte de cessió, sinó també l'aplicació, si s'escau, de la normativa pròpia de la comunitat autònoma, i també la competència per a la gestió.

L'article 33 de la Llei 22/2009 enumera els punts de connexió de l'ITPAJD. Per ordre d'aplicació preferent, l'impost s'atribueix a:

- a) La comunitat autònoma en la circumscripció de la qual hi hagi el registre competent, quan s'estigui subjecte a la quota gradual d'actes jurídics documentats.
- b) La comunitat autònoma en la circumscripció de la qual tingui el domicili fiscal l'entitat, en la modalitat d'operacions societàries.
- c) La comunitat autònoma a la qual correspongui segons les regles establertes d'acord amb la naturalesa de l'acte o contracte documentat i dels béns es refereixi.

#### 4.4. Principis comuns

##### 4.4.1. Principi de qualificació de l'acte o contracte

De la mateixa manera que l'article 13 de l'LGT, l'origen del qual es troba en l'antiga normativa reguladora de l'impost sobre drets reals, l'article 2.1 del text refós de la LITPAJD estableix el principi següent:

"El impuesto se exige con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a su validez y eficacia."

Aquest principi, lluny d'establir una independència absoluta entre la qualificació fiscal i la qualificació civil o mercantil d'un acte o contracte, es limita a reconèixer els criteris del dret civil, o del sector de l'ordenament que correspongui, en aquesta qualificació fiscal. Aquest és el significat de l'expressió "con arreglo a su verdadera naturaleza".

Quant al **deure de prescindir dels defectes**, fins i tot si afecten la validesa o l'eficàcia de l'acte o contracte, no solament no contradiu l'afirmació anterior sinó que la confirma, ja que va unit al dret a la devolució de l'impost que es reconeix a l'obligat al pagament en els casos en què es declari judicialment la ineficàcia de l'acte o contracte. L'eficàcia d'aquest deure consisteix exclusivament a permetre la liquidació immediata de l'impost, sense interferències i sens perjudici de la decisió que adopti la jurisdicció competent.

D'acord amb aquest principi, l'article 2.2 reconeix a les condicions suspensives i resolutòries la mateixa eficàcia que tenen en l'ordenament comú: ordenar la suspensió de la liquidació de l'impost, en el primer cas, i la liquidació immediata en el segon sens perjudici de la meritació de l'impost, fins que es compleixin les condicions, la qual cosa donarà lloc, respectivament, a la liquidació o a la devolució que correspongui.

#### **4.4.2. Principi de qualificació jurídica dels béns**

L'article 3 del text refós de la LITPAJD, de conformitat amb la posició exposada en el principi de qualificació dels actes i contractes, remet a les disposicions del Codi civil o, si no n'hi ha, del dret administratiu, per a la qualificació jurídica dels béns subjectes a l'impost; però adopta un criteri propi en considerar com a immoble les instal·lacions permanents, encara que siguin transportables, anàlogament al que s'esdevé en relació amb l'IBI.

La qualificació jurídica dels béns té una rellevància fonamental per a la determinació del tipus impositiu aplicable.

#### **4.4.3. Principi d'unicitat de convencions**

Independentment de l'existència d'un únic document o contracte, l'impost es merita tantes vegades com fets imposables hi apareguin.

Això és el que determina l'article 4 del text refós de la LITPAJD quan estableix que, a una sola convenció, no se li pot exigir més que el pagament d'un sol dret; però que, quan un únic document o contracte compregui diverses convencions subjectes a l'impost separadament, s'exigirà el dret indicat en cadascuna, llevat que s'hi determini expressament una altra cosa.

## Supòsits d'unicitat

En transmissions patrimonials oneroses<sup>49</sup>, com ara la permuta o la cessió de béns a canvi d'una renda temporal o vitalícia, un únic contracte conté una doble transmissió, o, en definitiva, dos fets imposables que la llei subjecta a gravamen separatament. Per tant, aquests negocis jurídics donaran lloc, en cada cas, a dues liquidacions diferents. En els préstecs hipotecaris, per contra, tot i que hi ha dos negocis jurídics diferents (el préstec i la hipoteca), la llei determina que el negoci accessori segueix el principal, i solament es tributa pel concepte de préstec.

<sup>(49)</sup>Article 15.1 del text refós de la LITPAJD.

### 4.4.4. Dret d'afecció

Com a garantia del pagament de l'impost, l'article 5 del text refós de la LITPAJD estableix l'afecció dels béns transmesos al pagament de l'impost sigui qui en sigui el posseïdor, tret que aquest sigui un tercer protegit per la fe pública registral o que justifiqui la seva adquisició amb bona fe i títol just en establiment mercantil.

#### La garantia del pagament

La garantia del pagament de l'article 5 del text refós de la LITPAJD, consistent en l'afecció dels béns transmesos, també apareix en l'article 79 de l'LGT.

## 4.5. Transmissions patrimonials oneroses

### 4.5.1. Fet imposable

#### Concepte

La modalitat de transmissions patrimonials oneroses té com a objecte el gravamen de les adquisicions *inter vivos* i oneroses de béns i drets que integren el patrimoni de les persones físiques o jurídiques.

L'adquisició onerosa constitueix el fet imposable genèric d'aquest impost, l'obligat al pagament del qual és l'adquirent del bé o dret.

#### Transmissions patrimonials oneroses i constitució de drets

L'opció del legislador de definir el fet imposable *adquisició* com a *transmissió patrimonial*, obliga a diferenciar-hi dues modalitats:

- a) Les transmissions oneroses per actes *inter vivos* de tota mena de béns i drets que integren el patrimoni de les persones físiques o jurídiques.
- b) La constitució i l'ampliació de drets reals, préstecs, fiances, arrendaments, pensions i concessions administratives, llevat que aquestes tinguin per objecte la cessió del dret a utilitzar infraestructures ferroviàries o immobles o instal·lacions en ports i aeroports.

Aquesta estructura té la finalitat de donar cabuda en el fet imposable, juntament amb les adquisicions derivatives o translatives, les adquisicions de béns o drets que presenten les **característiques** següents:

a) Neixen o es constitueixen en virtut d'un pacte *inter vivos*.

b) Suposen una disminució i un creixement patrimonial correlatius per a les parts (amb independència del pagament del preu) o, més ben dit, una limitació i ampliació de facultats de contingut patrimonial correlatives<sup>50</sup>; però que no existien prèviament com a bé separat i independent en el patrimoni del transmissent, o subjecte que pateix la limitació patrimonial.

<sup>(50)</sup>Article 7.1 del text refós de la LITPAJD.

A més de remarcar el caràcter de *numerus apertus* que tenen els drets reals en el nostre ordenament, junt amb els drets esmentats en l'article 7.1 del text refós de la LITPAJD cal incloure com a **subjectes** a l'impost:

a) Les condicions resolutòries explícites, que el text refós de la LITPAJD<sup>51</sup> assimila als drets reals de garantia, concretament a les hipoteques.

<sup>(51)</sup>Article 7.3 del text refós de la LITPAJD.

b) Les parceries i els subarrendaments<sup>52</sup>, que s'equiparen als arrendaments.

<sup>(52)</sup>Article 7.4 del text refós de la LITPAJD.

Així mateix, la llei inclou expressament com a transmissió de béns o drets<sup>53</sup> la subrogació en els drets del creditor penyorat, hipotecari o anticrètic. Excepcionalment, la llei considera acte gravable<sup>54</sup>, com a consolidació del domini, l'extinció del dret real d'usdefruit, però no l'extinció dels altres drets reals.

<sup>(53)</sup>Article 16 del text refós de la LITPAJD.

<sup>(54)</sup>Article 14.1 del text refós de la LITPAJD.

No obstant això, l'article 42.6 del Reglament de l'ITPAJD considera l'extinció dels drets reals d'ús i habitació com una ampliació de drets subjecta a l'impost i exigible a l'usufructuari o, si escau, al nu propietari.

Igualment, en les transmissions amb pacte de retre, l'exercici en el termini del dret de retracte o la seva extinció per caducitat, representen una **recuperació del domini**<sup>55</sup> que la llei declara expressament subjecta. Aquest gravamen s'explica per la consideració de la constitució i la transmissió del dret a retraure com a actes gravables separatament del gravamen que recau sobre la transmissió del bé o dret afectat pel pacte de retre, malgrat la coordinació que s'estableix entre aquests actes per a determinar les respectives bases imposables.

<sup>(55)</sup>Articles 14.3 del text refós de la LITPAJD i 46 del Reglament de l'ITPAJD.

### Supòsits assimilats a les transmissions patrimonials

Es consideren transmissions patrimonials a l'efecte de liquidació i pagament de l'impost, segons l'article 7.2 del text refós de la LITPAJD, amb la finalitat d'evitar el frau de la llei, els **supòsits** següents:

a) Les adjudicacions de béns o drets en pagament i per al pagament de deutes, i també les adjudicacions expressives en pagament d'assumpció de deutes.



Les adjudicacions en pagament d'assumpció de deutes es consideren una modalitat de l'adjudicació en pagament. Quant a les adjudicacions per al pagament de deutes, és procedent la devolució de l'impost si l'adjudicatari acredita haver transmès els béns al creditor en solvència del seu crèdit dins el termini de dos anys.

b) Els excessos d'adjudicació declarats, que tenen lloc quan es produeix una diferència positiva entre el valor de la quota ideal que correspon a un comuner o copartípic i el valor de la quota que li resulta adjudicada efectivament, llevat dels que sorgeixin si es compleix el que disposen els articles 821, 829, 1056.2 i 1062.1 del Codi civil, com en el cas de béns indivisibles.

#### Lectura recomanada

Pel que fa a la tributació dels excessos d'adjudicació, dictada en interès de la llei, vegeu la important STS de 17 de desembre de 1997.

#### L'adjudicació de béns entre els comuners

L'adjudicació de béns entre els comuners per dissolució de la comunitat no constitueix una transmissió de béns, sinó una simple especificació de drets, segons la concepció romànica imperant en el nostre ordenament.

També la compensació en metàl·lic per l'excés d'adjudicació en el cas de béns indivisibles (inevitable) es considera una especificació de la quota ideal (especificació de drets).

c) Els excessos d'adjudicació que es puguin produir en les adquisicions *mortis causa* com a conseqüència de la comprovació de valors, si hi concorren les condicions previstes legalment.

d) Els reconeixements de domini a favor d'una persona determinada i els expedients de domini, els actes de notorietat i altres documents amb eficàcia supletòria del títol d'adquisició.

#### Supòsits de no-subjecció

Els articles 31 a 33 del Reglament de l'impost enumeren com a supòsits de no-subjecció la modalitat de transmissions patrimonials oneroses, a més dels **supòsits** ja esmentats en tractar la delimitació amb la tributació per l'IVA:

a) Els excessos d'adjudicació declarats amb motiu de l'adjudicació a un dels cònjuges de l'habitatge habitual, en els casos de dissolució del matrimoni o canvi de règim econòmic.

b) La reversió del domini a l'expropiat com a conseqüència de l'incompliment dels fins justificatius de l'expropiació.

c) La recuperació del domini com a conseqüència del compliment d'una condició resolutòria.

La condició resolutòria, a diferència del pacte de retre, no és objecte de gravamen autònom, de manera que el seu compliment tampoc no es pot equiparar a l'exercici d'aquell dret, i sí que pot, per contra, donar lloc a la devolució de l'impost.

També el lliurament de diners en pagament de l'adquisició d'un bé o dret és un supòsit de no-subjecció, atesa la delimitació del fet imposable, si bé la llei (apartat 1r lletra *b*, art. 45 del text refós de la LITPAJD), l'inclou entre els supòsits d'exempció.

#### 4.5.2. Subjecte passiu

Dins del marc dels subjectes passius distingim:

1) **Contribuent.** D'acord amb la delimitació efectuada, el subjecte passiu realitzador del fet imposable és l'adquirent. Per tant, la llei designa com a contribuent, siguin quines siguin les estipulacions en contra:

a) En les transmissions de béns o drets, l'adquirent.

b) En els altres casos<sup>56</sup>, el beneficiari o la persona a favor de la qual es faci l'acte o contracte, concretament el prestatari, el creditor fiançat, l'arrendatari, el pensionista, etc.

2) **Responsable subsidiari.** L'article 9 del text refós de la LITPAJD preveu dos supòsits de responsabilitat subsidiària:

a) La del funcionari que autoritzi el canvi de subjecte passiu de qualsevol tribut que impliqui una transmissió patrimonial sense exigir la justificació del pagament de l'impost.

b) La del prestador o arrendador que percebi rendes, capital o interessos sense exigir la justificació del pagament de l'impost.

#### 4.5.3. Base imposable

Constitueix la base imposable de l'ITPAJD, segons l'article 10.1 del text refós de la LITPAJD, el valor real del bé transmès o del dret que es constitueix o cedeix. Aquest valor real s'obté de la manera següent:

##### 1) Segons la regla general

a) En el cas dels **béns**, mitjançant la deducció de les càrregues i els gravàmens que li restin valor, però no dels deutes, encara que estiguin garantits amb penyora o hipoteca.

b) En el cas dels **drets**, per l'aplicació de les regles específiques contingudes en la Llei de l'impost per a cada tipus de drets (usdefruit; ús i habitació; hipoteca, penyora i anticresi; altres drets reals; arrendaments; pensions; títols valors;

#### Vegeu també

Pel que fa als supòsits d'exempció de l'article 45 del text refós de la LITPAJD, vegeu el subapartat 4.8.1 d'aquest mòdul.

<sup>(56)</sup>Article 8 del text refós de la LITPAJD.

#### Vegeu també

Pel que fa a la diferència entre valor real i preu, ens n'hem ocupat en l'estudi de l'ISD, a l'apartat 3 d'aquest mateix mòdul didàctic.

#### Vegeu també

Sobre la no-deduïbilitat dels drets reals de garantia, penyora i hipoteca com a càrregues o gravàmens, vegeu el subapartat 1.7.1 d'aquest mateix mòdul.

actes de notorietat per a inscripció d'aigües de regatge; parceria; préstecs amb garantia personal; contractes de reconeixement de deute i de dipòsit retribuït; comptes de crèdit; i préstecs amb garantia hipotecària).

Base imposable de les transmissions patrimonials oneroses

<b>Base imposable de les transmissions patrimonials oneroses</b>	
<b>Operació o acte</b>	<b>Base imposable</b>
<b>Usdefruit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El valor de l'usdefruit temporal es reputa proporcional al valor total dels béns, a raó del 2% per cada període d'un any, sense excedir del 70%.</li> <li>• En els usdefruits vitalicis s'estima que el valor és igual al 70% del valor total dels béns quan l'usufructuari tingui menys de 20 anys, i minora, a mesura que augmenti l'edat, en la proporció de l'1% menys per cada any més, amb el límit mínim del 10% del valor total.</li> <li>• El valor del dret de nua propietat es computa per la diferència entre el valor de l'usdefruit i el valor total dels béns.</li> </ul>
<b>Ús i habitació</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El valor que resulti d'aplicar al 75% del valor dels béns sobre els quals s'imposaren les regles corresponents a la valoració dels usdefruits temporals o vitalicis, segons els casos.</li> </ul>
<b>Hipoteques, penyores i anticresis</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'import de l'obligació o capital garantit, incloses les sumes que s'assegurin per interessos, indemnitzacions, penes per incompliment o un altre concepte anàleg.</li> <li>• Si no consta expressament l'import de la quantitat garantida, es pren com a base el capital i tres anys d'interessos.</li> </ul>
<b>Drets reals no inclosos en apartats anteriors</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El capital, preu o valor que les parts hagin pactat en constituir-los, si és igual o superior al que resulti de la capitalització a l'interès bàsic del Banc d'Espanya de la renda o pensió anual, o aquest darrer si el primer és menor.</li> </ul>
<b>Arrendaments</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La quantitat total que s'hagi de satisfer per tot el període de durada del contracte.</li> <li>• Quan no hi consti, es girarà la liquidació i es computaran 6 anys, sens perjudici de les liquidacions addicionals que s'hagin de practicar, si continua vigent després del període temporal expressat.</li> <li>• En els contractes d'arrendament de finques urbanes subjectes a pròrroga forçosa es computa, com a mínim, un termini de 3 anys.</li> </ul>

<b>Base imposable de les transmissions patrimonials oneroses</b>	
<b>Operació o acte</b>	<b>Base imposable</b>
<b>Pensions</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La capitalització a l'interès bàsic del Banc d'Espanya, prenent del capital resultant aquella part que, segons les regles establertes per a valorar els usdefruits, correspongui a l'edat del pensionista, si la pensió és vitalícia, o a la durada de la pensió si és temporal.</li> <li>• Quan l'import de la pensió no es quantifiqui en unitats monetàries, la base imposable s'obtindrà capitalitzant l'import anual del salari mínim interprofessional.</li> </ul>
<b>Transmissions de valors que es negocien en un mercat secundari oficial</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El valor de cotització del dia que tingui lloc l'adquisició o, si no, la del primer dia immediatament anterior que s'hagin negociat, dins el trimestre immediat precedent.</li> </ul>
<b>Actes de notorietat que s'autoritzin per a inscripció d'aigües destinades al regatge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La capitalització al 16% de la riquesa imposable assignada a les terres que es beneficiïn d'aquestes aigües.</li> </ul>
<b>Contractes de parceria de finques rústiques</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El 3% del valor cadastral assignat en l'IBI a la finca objecte del contracte, multiplicat pel nombre d'anys de durada del contracte.</li> </ul>
<b>Préstecs amb garantia personal del prestatari, els assegurats amb fiança i els contractes de reconeixement de deutes i de dipòsit retribuït</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El capital de l'obligació o valor de la cosa dipositada.</li> </ul>
<b>Comptes de crèdit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El valor del crèdit que realment hagi utilitzat el prestatari.</li> </ul>
<b>Préstecs garantits amb penyora, hipoteca o anticrisi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Remissió al que disposa per a les hipotèques, penyores i anticrises.</li> </ul>

## b) Segons les regles especials

Com a regles especials la Llei estableix, juntament amb d'altres que ja hem esmentat, com ara la tributació de la consolidació del domini per extinció de l'usdefruit<sup>57</sup>, el gravamen de les transmissions amb clàusula de retre<sup>58</sup>, o la subrogació del creditor penyorat<sup>59</sup>, les set que us exposem a continuació. Són les següents:

a) La tributació dels préstecs hipotecaris; concretament, la tributació exclusiva pel concepte de préstec de la constitució de les fiances i dels drets d'hipoteca, penyora i anticrises en garantia d'un préstec, segons l'article 15.1 del text refós de la LITPAJD.

<sup>(57)</sup>Article 14.1 del text refós de la LITPAJD.

<sup>(58)</sup>Article 14.3 del text refós de la LITPAJD.

<sup>(59)</sup>Article 16 del text refós de la LITPAJD.

### Vegeu també

Pel que fa a la tributació de les hipoteques, vegeu, en aquest mateix mòdul, el subapartat 4.2.3 sobre el tema dels préstecs hipotecaris en les transmissions empresarials d'immobles; i el subapartat 4.8.1 sobre l'exempció de les hipoteques que garanteixen préstecs exempts.

**b)** La liquidació com a préstec personal dels comptes de crèdit, reconeixements de deute i dipòsits retribuïts, d'acord amb l'article 15.2 del text refós de la LITPAJD.

**c)** La determinació de la base imposable en les opcions i promeses de contractes, segons l'article 14.2 del text refós de la LITPAJD; o en la cessió de béns per constitució de censos emfitèutics o reservatius, segons l'article 14.4 del mateix text legal.

**d)** El gravamen de les transaccions (judicials) sobre béns litigiosos, d'acord amb els articles 14.5 del text refós de la LITPAJD i 1809 del CC.

**e)** La liquidació parcial com a donació de la cessió de béns a canvi de pensions vitalícies o temporals en determinades circumstàncies, segons l'article 14.6 del text refós de la LITPAJD.

**f)** La tributació, segons l'article 13 del text refós de la LITPAJD, de les concessions administratives<sup>60</sup>.

#### 4.5.4. Quota

Si bé l'article 11.1 del text refós de la LITPAJD estableix que la quota tributària s'obté aplicant sobre la base liquidable el tipus de gravamen corresponent, en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses la base liquidable coincideix amb la base imposable, en no haver estat previstes reduccions en aquesta darrera, i la quota es determina amb l'aplicació dels **tipus de gravamen** següents:

**1) Transmissions oneroses i constitució de drets reals, menys els de garantia.** El tipus de gravamen aplicable es determina segons la naturalesa moble o immoble dels béns gravats si es tracta de transmissions oneroses o constitució de drets reals sobre aquests, excepte els drets reals de garantia. Aquests tipus són els següents:

**a)** Béns immobles: 6%, amb caràcter subsidiari al que estableixi la comunitat autònoma competent (per exemple, a Catalunya s'aplica el 7%).

**b)** Béns mobles i semovents: 4%, amb caràcter subsidiari al que estableixi la comunitat autònoma competent.

**c)** Títols valors: segons l'escala prevista a l'article 12.3 de la LITPAJD.

#### Béns a canvi de pensions

En la cessió de béns a canvi de pensions es donen dos fets imposables de la modalitat de transmissions patrimonials oneroses (cessió del bé i constitució de la pensió) que donen lloc a dues liquidacions, d'acord amb el principi d'unicitat de convencions.

<sup>(60)</sup>L'article 13.2 del text refós de la LITPAJD amplia a l'efecte de l'ITPAJD el concepte de *concessió administrativa*.

#### Tipus de gravamen dels immobles

El tipus de gravamen dels immobles s'aplicarà, segons l'article 11.2 del text refós de la LITPAJD, quan un mateix acte contingui béns mobles i immobles sense especificació de la part de valor que correspon a cada un.

2) **Altres supòsits.** La constitució de drets reals de garantia, pensions, fiances o préstecs, fins i tot els representats per obligacions, com també la cessió de crèdits de qualsevol naturalesa, tributa a l'1%.

Subsidiàriament, per als actes subjectes no compresos en els apartats 1 i 2 anteriors s'aplicarà el tipus dels béns mobles<sup>61</sup>.

<sup>(61)</sup>Lletra a de l'article 11.1 del text refós de la LITPAJD.

3) **Arrendaments de finques urbanes.** El deute tributari es pot satisfer en aquests casos mitjançant la utilització d'efectes timbrats, segons l'escala aprovada per la comunitat autònoma o, si no n'hi ha, segons l'escala prevista a l'article 12.1 de la LITPAJD.

## 4.6. Operacions societàries

### 4.6.1. Consideracions generals

La modalitat d'operacions societàries sorgeix com una escissió del gravamen sobre les transmissions patrimonials oneroses en la reforma de 1980, amb la finalitat de gravar els desplaçaments patrimonials entre societats o entre la societat i els seus socis, que al mateix temps són operacions de finançament empresarial, i en què la contrapartida de l'operació no és el preu, sinó el valor de la participació.

Sorgeix, doncs, presidida per un **principi d'especialitat** –per la qual cosa és incompatible i d'aplicació preferent respecte a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses–, i per a satisfer les necessitats del finançament empresarial (de manera que s'aplica no solament a societats, sinó també a entitats).

No obstant això, per les característiques del gravamen, els autors el situen com un impost a mig camí entre el gravamen del desplaçament patrimonial i el gravamen sobre la formalització de l'operació. A mig camí, doncs, entre el gravamen sobre transmissions patrimonials oneroses, amb el qual és incompatible, i el d'actes jurídics documentats, amb el qual, amb tot, és compatible.

#### Naturalesa del gravamen sobre operacions societàries

L'argument principal a favor de considerar el gravamen sobre operacions societàries com un gravamen de tipus formal consisteixen en la subjecció d'operacions que no impliquen desplaçament patrimonial a aquest gravamen. És el cas de l'augment de capital social amb càrrec a reserves, en què l'augment de capital social es grava independentment que hi hagi o no desplaçament patrimonial.

També s'esgrimeix com a argument el fet que la base imposable d'operacions societàries no sempre és el valor dels béns, desplaçats o redistribuïts, sinó altres paràmetres, com ara la xifra de capital social, en funció, per exemple, del fet que es tracti o no d'una societat que limiti la seva responsabilitat, hi hagi o no desplaçament patrimonial.

No obstant això, determinades operacions, com ara la dissolució o la reducció de capital social, sols es graven si hi ha desplaçament patrimonial. I els obligats al pagament a títol

de contribuents són sempre els adquirents dels béns que es desplacen, o la societat o els socis.

Finalment, el fet que se subjecti a gravamen per aquest impost el trasllat a Espanya d'una entitat; o que se situï la meritació en el moment de formalitzar l'acte o l'operació subjecta, manca de rellevància a aquest efecte. Aquesta subjecció es justifica pel principi de no-discriminació, i la fixació del moment de la meritació obeeix a raons d'ordre pràctic.

#### 4.6.2. Fet imposable

##### Operacions subjectes

Constitueixen el fet imposable de les operacions societàries, segons l'article 19.1 del text refós de la LITPAJD:

- a) la constitució, l'augment i la disminució de capital, i la dissolució de societats;
- b) les aportacions que facin els socis que no comportin un augment del capital social; i
- c) el trasllat a Espanya de la seu de la direcció efectiva o del domicili social d'una entitat, tret que prèviament es trobessin situats en un altre estat membre de la Unió Europea.

No estan subjectes a l'impost les operacions de reestructuració empresarial<sup>62</sup> (fusió, escissió, aportació d'actius, bescanvi de valors), l'increment de capital amb càrrec a reserves per primes d'emissió d'accions (per a evitar la doble imposició, atès que aquestes primes formen part de la base imposable de l'ampliació de capital mitjançant accions emeses amb prima), i la modificació de l'escriptura de constitució o dels estatuts d'una societat (en particular, el canvi de l'objecte social, la transformació o la pròrroga del termini de durada d'una societat).

<sup>(62)</sup> Article 19.2 del text refós de la LITPAJD.

##### Empreses no comunitàries

Les entitats no subjectes a l'impost sobre operacions societàries, per l'aplicació dels criteris de territorialitat i residència de l'apartat *b* de l'article 6.1 del text refós de la LITPAJD, que facin, per mitjà de sucursals o establiments permanents, operacions de tràfic en territori espanyol, estaran obligades a tributar pels mateixos conceptes i en les mateixes condicions que les espanyoles, per la part de capital que destinin a aquestes operacions. No obstant això, les entitats amb domicili social o seu de direcció efectiva en un estat membre de la Unió Europea diferent d'Espanya no estan subjectes a la modalitat d'operacions societàries quan facin, a través de sucursals o d'establiments permanents, operacions del seu tràfic en territori espanyol, ni tampoc quan les entitats amb seu de direcció efectiva en països que no pertanyin a la Unió Europea tinguin el seu domicili social en un estat membre de la Unió Europea diferent d'Espanya<sup>63</sup>.

<sup>(63)</sup> Article 20 del text refós de la LITPAJD.

### 4.6.3. Entitats assimilades a societats

Atesa la finalitat de l'impost de gravar operacions de finançament empresarial desplaçant la tributació per transmissions patrimonials oneroses, a l'efectes del gravamen sobre operacions societàries s'equiparen a les societats:

- a) Les persones jurídiques no societàries que persegueixin fins lucratius. Aquest supòsit constitueix una exigència comunitària que incorpora la Llei 29/1991, d'identificació difícil.
- b) Els contractes de comptes en participació.
- c) La copropietat de vaixells.
- d) La comunitat de béns: la constituïda per actes *inter vivos* que faci activitats empresarials; o l'originada per actes *mortis causa* si continua l'explotació del negoci en règim d'indivisió durant més de tres anys, d'acord amb l'article 22 del text refós de la LITPAJD.

#### Lectures recomanades

Pel que fa als contractes de comptes en participació, vegeu l'article 239 del Codi de comerç.

Quant a la copropietat de vaixells, vegeu els articles 589 del Codi de comerç i 146 del Reglament del Registre Mercantil.

I amb referència a la comunitat de béns, vegeu l'article 392 del Codi civil.

### 4.6.4. Subjectes passius

Dins del marc dels subjectes passius del gravamen sobre operacions societàries distingim:

1) **Contribuent.** Siguin quins siguin els pactes en contra, estan obligats al pagament de l'impost a títol de contribuents, segons l'article 23 del text refós de la LITPAJD:

a) Els socis, copropietaris, comuners o partícips, pels béns i drets rebuts, en els supòsits de dissolució de societats i reducció del capital social; i

b) la societat, en la resta de supòsits.

2) **Responsable subsidiari.** L'article 24 del text refós de la LITPAJD designa subsidiàriament responsables del pagament de l'impost els promotors, administradors o liquidadors que hagin intervingut en l'acte subjecte a l'impost, sempre que s'hagin fet càrrec del capital aportat o hagin lliurat els béns.

### 4.6.5. Base imposable

L'article 25 del text refós de la LITPAJD especifica quina ha de ser la base imposable de l'impost en cadascuna de les operacions subjectes, però sense seguir un criteri homogeni, segons es resumeix en els aspectes següents:

1) **Constitució i augment de capital.** Hi distingim, en aquest àmbit:



a) Societats que limitin d'alguna manera la responsabilitat dels socis: la base imposable és l'import nominal del capital social, fixat inicialment o ampliat, amb l'addició de les primes d'emissió exigides.

b) Societats que no limitin la responsabilitat: la base imposable és el valor net de les aportacions (valor real dels béns o drets minorat per les càrregues i despeses deduïbles i pel valor dels deutes que siguin a càrrec de la societat amb motiu de l'aportació).

El problema es planteja respecte a les societats que, com en el cas de les comanditàries, només limiten parcialment la responsabilitat.

**2) Aportacions dels socis que no comportin un augment del capital social:** la base imposable és la mateixa que en el cas de constitució o l'ampliació de societats que no limitin la responsabilitat.

**3) Traslats:** la base imposable és l'haver líquid que tingui la societat el dia que s'adopti l'acord.

**4) Disminució de capital i dissolució:** la base imposable és el valor real dels béns i drets lliurats als socis, sense deducció de despeses ni deutes.

#### **4.6.6. Quota**

El tipus de gravamen únic i proporcional aplicable sobre la base liquidable, que coincideix amb la base imposable, és de l'1% per a totes les operacions subjectes.

### **4.7. Actes jurídics documentats**

#### **4.7.1. Consideracions generals**

La modalitat d'actes jurídics documentats té per objecte gravar la documentació de determinats actes o negocis jurídics, i es justifica pel valor afegit o per la major protecció que suposa la formalització documental en l'ordenament jurídic. Per això, per molts autors la seva naturalesa jurídica s'aproxima a la d'una taxa.

## La documentació

La major seguretat que l'ordenament jurídic confereix a la forma documental es manifesta en alguns casos de manera molt clara. Així, la documentació dota de fe pública els actes o negocis jurídics si els documents són notariais, i permet l'accés als registres públics, si l'acte o negoci és inscripció.

En altres casos, l'impost retribueix un servei, com és la força executiva que el timbre proporciona al document mercantil, en el cas de la lletra de canvi.

L'impost es concreta en una quota variable o en una quota anomenada *fixa*, en funció del fet que el document tingui com a objecte o no, respectivament, una quantitat o cosa valuable en algun moment de la seva vigència. Segons els casos, el pagament de l'impost s'ha de fer mitjançant efectes timbrats o en metàl·lic.

En realitat, en la modalitat d'actes jurídics documentats no s'hauria de parlar de quota fixa, atès que sempre hi ha una base imposable. El que passa és que algunes quotes consisteixen en una quantia fixa determinada en funció d'una base imposable. Per exemple: 0,15 euros per foli de paper<sup>64</sup> o 1.490,51 euros per cada grandesa sense títol<sup>65</sup>.

Pel que fa a aquest gravamen, els **documents subjectes** es classifiquen en els següents:

- a) Documents notariais.
- b) Documents mercantils.
- c) Documents administratius.

### 4.7.2. Documents notariais

#### Fet imposable

Estan subjectes al fet imposable les escriptures, les actes i els testimonis notariais, els quals s'estendran necessàriament en paper timbrat, la qual cosa constitueix la quota anomenada *fixa*.

A més, donaran lloc a la meritació d'una quota variable les primeres còpies d'escriptures i actes notariais quan hi concorrin les **circumstàncies** següents:

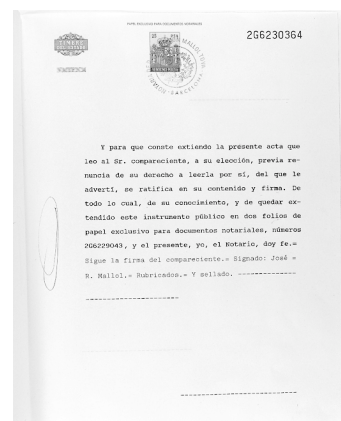
- a) que tingui per objecte una quantitat o cosa valuable;
- b) que es tracti d'actes o contractes inscripció en els registres de la propietat, mercantil o de la propietat intel·lectual;
- c) que aquests actes no estiguin subjectes a impostos sobre successions i donacions, ni a gravamen sobre transmissions patrimonials oneroses o operacions societàries.

#### El timbre

L'origen del timbre es remunta a l'antiga Llei del timbre de l'Estat i ha anat evolucionant d'un impost sobre el tràfic a un gravamen purament formal, que a més s'ha buidat progressivament de contingut; hi ha moltes veus autoritzades que en proposen la supressió.

(64) Article 31 del text refós de la LITPAJD.

(65) Article 43 del text refós de la LITPAJD.



Pàgina d'una escriptura pública.

La quota variable, en els casos que sigui procedent, se superposa o s'exigeix sens perjudici de l'anomenada *quota fixa*.

No estan subjectes a l'impost, segons l'article 31.1 del text refós de la LITPAJD, les còpies simples.

### **Subjecte passiu**

És subjecte passiu de l'impost l'adquirent del bé o dret i, si no, els qui instin o sol·licitin els documents, o aquells en interès dels quals s'expedeixin, d'acord amb l'article 29 del text refós de la LITPAJD.

### **Base imposable**

Serveix de base per a la determinació de la quota variable, segons l'article 30 del text refós de la LITPAJD:

a) En les primeres còpies de les escriptures públiques i les actes notariales, tret de les de protest: el **valor declarat**, sens perjudici de la comprovació administrativa. En el cas de drets reals de garantia i escriptures que documentin préstecs amb garantia, la base imposable serà l'import de l'obligació o capital garantit, incloses les sumes que s'assegurin per interessos, indemnitzacions, penes per incompliment o altres conceptes anàlegs (si no consta expressament l'import de la quantitat garantida, es prendrà com a base el capital i tres anys d'interessos). Finalment, en la posposició i millora de jerarquia de les hipoteques o de qualsevol altre dret de garantia, la base imposable estarà constituïda per la total responsabilitat assignada al dret que empitjori de jerarquia, i en la igualació de jerarquia, la base imposable es determinarà per l'import total de la responsabilitat corresponent al dret de garantia establert en primer lloc.

b) En les actes de protest: la tercera part del **valor nominal** de l'efecte protestat o de la quantitat que hagi donat lloc al protest.

### **Quota**

Hi distingim dos tipus de quotes:

a) **Quota fixa**: un paper timbrat de 0,30 euros per plec o 0,15 euros per foli, a elecció del fedatari.

b) **Quota variable**: s'hi aplica el tipus del 0,50% subsidiàriament al que estableixi la comunitat autònoma competent.

#### **Documents subjectes a quota gradual**

Com a exemples de documents subjectes a quota gradual o variable cal esmentar les hipoteques, els préstecs empresarials gravats amb IVA, o la cancel·lació d'una condició resolutòria que contingui una carta de pagament.

### 4.7.3. Documents mercantils

#### Fet imposable

Els documents mercantils que se subjecten a tributació, segons l'article 33.1 del text refós de la LITPAJD, són els següents:

- a) Lletres de canvi i documents que facin la funció de gir o substitueixin les lletres.
- b) Resguards o certificats de dipòsit transmissibles.
- c) Actius financers de rendiment implícit, com: pagarés, bons, obligacions i altres títols anàlegs emesos en sèrie per un termini no superior a divuit mesos que mereixin aquesta qualificació.

A l'efecte d'aquest impost, segons l'article 33.2 del text refós de la LITPAJD, s'entén que un document compleix una funció de gir quan acredita una remissió de fons o un signe equivalent d'un lloc a un altre, o implica una ordre de pagament, encara que sigui en el mateix document en què s'ha donat l'ordre, o quan hi figura la clàusula "a l'ordre".

#### Subjecte passiu

A títol de **contribuent**, està obligat al pagament:

- a) El lliurador de la lletra de canvi, o el seu primer tenidor a Espanya si ha estat expedida a l'estranger.
- b) L'emissor dels altres documents.

En són **responsables solidaris**<sup>66</sup>: les persones o entitats que intervinguin en la negociació o cobrament dels efectes subjectes.

<sup>(66)</sup>Articles 34 i 35 del text refós de la LITPAJD.

#### Base imposable

Segons el tipus de document, l'article 36 del text refós de la LITPAJD fixa les bases imposables següents:

a) **Lletres de canvi i documents anàlegs:** la quantitat girada, la qual s'eleva al doble si el termini de venciment supera els sis mesos, comptats a partir de la data d'emissió.

b) **Certificats de dipòsit:** el seu import nominal.

c) **Pagarés, bons, obligacions i altres títols anàlegs:** l'import del capital que l'entitat emissora es compromet a reemborsar.

### Quota

La llei estableix una escala única de tipus de gravamen de caràcter progressiu per a lletres de canvi, documents que facin una funció de gir o que supleixin les lletres i els certificats de dipòsit.

Les lletres de canvi fins a 192.323,87 euros tributen mitjançant la utilització de l'efecte timbrat de la classe que correspongui a la seva quantia i liquiden l'excés en metàl·lic a 0,018 euros per cada 6,01 euros o fracció, tal com s'estipula a l'article 37 de la LITPAJD.

En relació amb els documents anàlegs a les lletres de canvi i als certificats de dipòsit, la tributació es fa mitjançant l'ús d'un timbre mòbil, d'acord amb la mateixa escala aplicable a les lletres de canvi.

No obstant això, el Ministeri d'Hisenda podrà autoritzar el pagament en metàl·lic en substitució de l'ús d'efectes timbrats.

Els pagarés, els bons, les obligacions i altres títols anàlegs amb rendiment implícit subjectes tributen al tipus de 0,018 euros per cada 6,01 euros o fracció, que es liquidarà en metàl·lic.

#### 4.7.4. Documents administratius

##### Fet imposable

Els únics documents administratius subjectes avui a aquest gravamen són:

a) La rehabilitació i la transmissió de grandeses i títols nobiliaris.

b) Les anotacions preventives que es practiquin als registres públics quan tinguin per objecte una quantitat o cosa valuable i no siguin ordenades d'ofici per l'autoritat judicial.

#### Fraccionament de lletres

L'article 36.2 del text refós de la LITPAJD, per a evitar el frau fiscal que suposa el fraccionament de la lletra de canvi atès el caràcter progressiu del tipus de gravamen aplicable, estableix l'acumulació de les lletres als efectes liquidatoris, si no és que es presenta una prova en contra.

#### Limitació de la lletra de canvi

L'extensió de la lletra de canvi en un efecte timbrat de quantia inferior i la falta de presentació dins el termini quan el pagament s'hagi d'efectuar en metàl·lic, priven aquests documents de la força executiva que els atribueixen les lleis.

#### Lectura recomanada

Pel que fa al concepte de *rehabilitació i transmissió subjecta*, vegeu l'article 43 del text refós de la LITPAJD.

## Subjecte passiu

Estan obligats al pagament, a títol de contribuents:

- a) En les grandeses i títols nobiliaris, els beneficiaris.
- b) En les anotacions preventives, els qui les sol·licitin.

## Base imposable i quota

Dins del marc de la base imposable i la quota que s'ha d'aplicar podem distingir:

- a) La **rehabilitació i la transmissió de grandeses i títols nobiliaris**, que tributa amb una quantitat fixa que es determina per l'aplicació d'una escala de doble entrada, en funció del tipus de títol o grandesa i de la modalitat de la transmissió, d'acord amb l'escala prevista a l'article 43 de la LITPAJD.
- b) Les **anotacions preventives**, que tributen en metàl·lic al tipus de gravamen del 0,50% sobre el valor del dret o interès que es garanteixi, es publiqui o es constitueixi, valor que es pren com a base imposable d'aquest gravamen.

## 4.8. Disposicions comunes

### 4.8.1. Beneficis fiscals

Les exempcions, que la llei classifica en subjectives, objectives i sectorials (o establertes per normes de caràcter sectorial diferents de la Llei de l'impost després de la reforma del 1980, i que aquesta es limita a enumerar), són considerades per l'**article 45 del text refós de la LITPAJD** <sup>67</sup>(lletres A, B i C de l'apartat I, respectivament) aplicables a totes tres modalitats de gravamen (transmissions patrimonials oneroses, operacions societàries i actes jurídics documentats), llevat del que hi disposa l'apartat II del mateix article respecte a les lletres de canvi, els documents que les supleixin o que facin la funció de gir, i la quota fixa dels documents notariais. No obstant això, la mateixa configuració d'algunes exempcions contradiu aquesta afirmació.

<sup>(67)</sup>Per exemple: números 10 i 11 de la lletra B de l'article 45 del text refós de la LITPAJD.

Entre les **exempcions subjectives**, n'hi ha d'automàtiques i de rogatòries. Així mateix, entre les exempcions objectives s'inclouen determinats supòsits que en realitat haurien de ser qualificats de **supòsits de no-subjecció**, com són els casos següents:

a) Les adjudicacions de béns als cònjuges per dissolució de la societat de guanys<sup>68</sup>.

(68) Punt 3r de l'apartat B de l'article 45 del text refós de la LITPAJD.

b) Els lliuraments de diners que constitueixin el preu de béns o el pagament de serveis, crèdits o indemnitzacions<sup>69</sup>.

(69) Punt 4t de l'apartat B de l'article 45 del text refós de la LITPAJD.

c) Determinades bestretes sense interès<sup>70</sup>.

(70) Punt 5è de l'apartat B de l'article 45 del text refós de la LITPAJD.

En el primer cas ens trobem davant una especificació i no una adquisició de drets, com en la dissolució de qualsevol comunitat de béns. En el segon, el preu és un element configurador del fet imposable *adquisició patrimonial*, ja que aquesta sols es grava si és onerosa; o bé és una adquisició de renda, no de patrimoni (el pagament de serveis constitueix una renda del treball subjecta a l'IRPF); o bé no hi ha adquisició en sentit propi, sinó substitució d'un bé (pagament d'un crèdit), o reparació (indemnització per la pèrdua o deterioració) d'aquest. I, en el tercer, no hi ha onerositat, de manera que tampoc no es dona el fet imposable de l'impost.

#### Lectura recomanada

Pel que fa als excessos d'adjudicació, vegeu l'STS de 17 de desembre de 1997.

Entre les **exempcions objectives** més notables destaquen la que afecta els títols valors, menys quan encobreixin una transmissió de béns immobles<sup>71</sup>; els habitatges de protecció oficial<sup>72</sup>; i els préstecs i dipòsits en efectiu<sup>73</sup>.

(71) Punt 9è de l'apartat B de l'article 45 del text refós de la LITPAJD.

Atès que, en el cas de les hipoteques i altres negocis jurídics de garantia, quan el negoci principal és el préstec sols es tributa en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses pel concepte de préstec (art. 15.1 text refós LITPAJD) si el préstec n'està exempt, l'exempció també afecta en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses la hipoteca i els altres negocis jurídics de garantia.

(72) Punt 12è de l'apartat B de l'article 45 del text refós de la LITPAJD.

(73) Punt 15è de l'apartat B de l'article 45 del text refós de la LITPAJD.

Ara bé, com que la connexió préstec/garantia s'estableix exclusivament a l'efecte de les transmissions patrimonials oneroses, l'exempció dels préstecs no afecta aquestes garanties a l'efecte de la modalitat d'actes jurídics documentats. Per tant, les hipoteques i altres negocis jurídics efectuats en garantia de préstecs exempts d'IVA (concedits per entitats financeres) hauran de tributar per actes jurídics documentats, i no solament per l'anomenada *quota fixa* sinó també per la quota variable que preveu en l'article 31.2 del text refós de la LITPAJD.

En canvi, les hipoteques en garantia de préstecs exempts d'ITP (concedits entre particulars) no hauran de tributar per la quota variable d'AID, perquè la hipoteca està subjecta (i exempta) de TPO.

### 4.8.2. Comprovació de valors

Els articles 46 a 48 del text refós de la LITPAJD preveuen la possibilitat de comprovar el valor real dels béns i els drets que constitueixen la base imposable d'aquest impost, recorrent als mitjans de l'article 57 de l'LGT i, sobretot, a la taxació pericial contradictòria.

El resultat d'aquesta comprovació, impugnable pels interessats si sorgissin valors superiors als declarats, no serà objecte necessàriament de notificació separada, de manera que la impugnació, per a la qual també estan legitimats els transmissors, podrà ser plantejada mitjançant un recurs de reposició o una sol·licitud de taxació pericial contradictòria, dins els terminis de reclamació de les liquidacions que hagin de tenir en compte els nous valors. Finalment, si el valor resultant de la comprovació o el valor declarat resultés inferior al preu o contraprestació pactada, es prendrà aquesta última magnitud com a base imposable.

La sol·licitud de taxació pericial contradictòria<sup>74</sup> suspèn els terminis d'ingrés i de reclamació contra la liquidació girada, si el valor comprovat no ha estat objecte de notificació separada.

<sup>(74)</sup> Article 48 del text refós de la LITPAJD.

Els valors comprovats tindran efecte en l'IP de l'adquirent si són superiors als que resultin de l'aplicació de la LIP. Tanmateix, es considera que el valor fixat en les resolucions del jutge en el concurs pels béns i drets transmesos correspon al seu valor real; en conseqüència, no és procedent la comprovació de valors.

Finalment, si el valor resultant de la comprovació o el valor declarat resultés inferior al preu o a la contraprestació pactada, es prendrà aquesta última magnitud com a base imposable.

### 4.8.3. Meritació

Sens perjudici de l'eficàcia suspensiva de les condicions, els termes, els fideïcomisos o qualsevol altra limitació, l'article 49 del text refós de la LITPAJD situa la meritació de l'impost:

- a) En les transmissions patrimonials oneroses, el dia que es faci l'acte o contracte.
- b) En les operacions societàries i els actes jurídics documentats, el dia que es formalitzi l'acte subjecte.

Fem notar que la data de realització de l'acte o contracte (transmissions patrimonials oneroses) no coincideix en alguna ocasió amb el naixement o la constitució del dret real, com és el cas del dret real d'hipoteca, la inscripció



registral de la qual té un caràcter constitutiu. Igualment, en les operacions societàries, la data de formalització de l'acte subjecte és, en la majoria dels casos, diferent de la data de l'acord social o del naixement, si és el cas, de la personalitat jurídica.

#### 4.8.4. Devolució

D'acord amb el que hem exposat anteriorment sobre la delimitació del fet imposable i el principi de qualificació, quan s'acrediti en els termes de l'article 57 del text refós de la LITPAJD que el fet imposable no ha tingut lloc, perquè ha estat declarada la nul·litat, la rescissió o la resolució de l'acte o contracte, el contribuïent tindrà dret a la devolució de l'impost o bé a la rectificació d'aquest si n'ha obtingut algun efecte lucratiu.

Per a evitar el frau de la llei, s'exceptuen expressament d'aquest dret a la devolució de l'impost:

- a) El supòsit de rescissió o resolució per incompliment del subjecte fiscalment obligat al pagament de l'impost.
- b) La resolució o rescissió per acord mutu, que es considerarà un nou acte subjecte a tributació.
- c) L'exercici del retracte convencional en les compravendes amb pacte de retre, acte que, així mateix, hi està subjecte en els termes ja vistos anteriorment.

Per acabar, les quotes corresponents a diverses modalitats de l'ITPAJD a Ceuta i Melilla gaudeixen d'una bonificació del 50%, d'acord amb les regles de l'article 57 bis de la LITPAJD.

#### Vegeu també

Pel que fa a la delimitació del fet imposable i el principi de qualificació, vegeu els subapartats 4.4.1 i 4.5.1 d'aquest mateix mòdul didàctic.

#### L'efecte lucratiu

L'efecte lucratiu a l'efecte de devolució es defineix als apartats 2 i 3 de l'article 57 del text refós de la LITPAJD, que també en regulen la liquidació.

## 4.9. Gestió de l'impost

### 4.9.1. Competència

La titularitat de la gestió i la liquidació de l'impost correspon a les delegacions i administracions de l'AEAT i, si s'escau, a les oficines amb funcions anàlogues de les comunitats autònomes que tinguin cedida la gestió de l'impost<sup>75</sup>. A més, aquestes podran regular els aspectes sobre la gestió i liquidació de l'impost i, si no n'hi ha, s'aplicaran les normes establertes a la LITAJD. Més en concret, la competència per a l'aplicació de l'impost i l'exercici de la potestat sancionadora correspondrà a l'Administració tributària de la comunitat autònoma o de l'estat a la qual s'atribueixi el seu rendiment d'acord amb els punts de connexió aplicables segons les normes reguladores de la cessió d'impostos a les comunitats autònomes.

<sup>(75)</sup> Article 56 del text refós de la LITAJD.

### 4.9.2. Obligacions formals

Dins de les obligacions formals, és important distingir-ne dos tipus. Són els següents:

- a) Les obligacions que corresponen al **contribuent**, obligat al pagament de l'impost, com són l'obligació de declarar, presentar els documents comprensius dels fets imposables, autoliquidar l'impost i ingressar-lo.
- b) Les obligacions que corresponen a **tercers**, fonamentalment notaris, jutges i funcionaris.

No obstant això, no cal presentar a les oficines liquidadores els documents que enumera l'article 54.2 del text refós de la LITAJD.

El presentador del document té, pel sol fet de la presentació, caràcter de mandatari dels obligats al pagament, i les notificacions que li arribin i les diligències que subscrigui tindran plens efectes per als obligats, segons l'article 56.4 del text refós de la LITAJD.

Entre les obligacions formals que corresponen a tercers destaquen:

- a) Les obligacions d'informació per subministrament<sup>76</sup> que la llei imposa als òrgans judicials i als notaris, els quals tenen l'obligació de remetre periòdicament a les oficines liquidadores una relació dels actes i documents que poden ocasionar la meritació d'aquest impost.

#### Article 54.2 del text refós de la LITAJD

L'article 54.2 del text refós de la LITAJD fa referència, entre altres documents, a les lletres decanvi, els contractes d'arrendament, les actes de protest i els documents intervinguts per fedataris públics que formalitzin la transmissió de valors negociables.

<sup>(76)</sup> Article 52 del text refós de la LITAJD.

b) L'obligació dels jutjats i tribunals<sup>77</sup> de remetre a les oficines liquidadores una còpia autoritzada dels documents que admetin en els quals no consti la nota d'haver estat presentats a liquidació.

<sup>(77)</sup>Article 54.1 del text refós de la LITPAJD.

#### 4.9.3. Garanties

A més del dret d'afecció, la llei regula una sèrie de cauteles o mesures tendents a assegurar el compliment de l'impost, i que afecten especialment funcionaris públics o tercers que intervenen en determinats actes subjectes.

##### Vegeu també

Pel que fa al dret d'afecció, vegeu el subapartat 4.4.4 d'aquest mateix mòdul didàctic.

Llevat que es justifiqui el pagament, l'exempció o la no-subjecció a l'impost, aquestes mesures consisteixen a prohibir:

a) L'admissió<sup>78</sup> i els efectes en oficines o registre públic de cap document que contingui actes o contractes subjectes a aquest impost.

<sup>(78)</sup>Article 54.1 del text refós de la LITPAJD.

b) El lliurament de béns<sup>79</sup> a persones diferents del seu titular, obligació que incumbeix als òrgans judicials, bancs, caixes d'estalvi, associacions, societats, funcionaris, particulars i altres entitats públiques o privades.

<sup>(79)</sup>Article 53.1 del text refós de la LITPAJD.

c) El canvi de subjecte passiu<sup>80</sup> de qualsevol tribut que suposi directament o indirectament una transmissió subjecta a aquest impost.

<sup>(80)</sup>Article 55 del text refós de la LITPAJD.



## Activitats

1. Quines són les funcions que compleix l'IP?
2. Quins béns estan exempts de tributació en l'IP?
3. Qui és el subjecte passiu de l'IP?
4. Quines són les regles de valoració dels béns i els deutes en l'IP?
5. En què consisteix el fet imposable del GEBI?
6. Descriviu les compatibilitats i incompatibilitats de les diverses modalitats de l'ITPAJD entre si i respecte a l'IVA.
7. Indiqueu els diversos fets imposables de les modalitats de l'ITPAJD.
8. Indiqueu com es calcula la base imposable d'actes jurídics documentats en el cas dels documents notariaus, mercantils i administratius.
9. Quines són les diverses presumpcions de fets imposables que s'estableixen en l'ISD?
10. Com es calcula la quota tributària de l'ISD?

## Exercicis d'autoavaluació

### De selecció

1. El que determina la producció del rendiment de l'IP en el territori d'una comunitat autònoma és...
  - a) el lloc on radiquen els béns.
  - b) el lloc de la residència habitual.
  - c) el lloc on es presenta l'autoliquidació de l'impost.
2. L'IP merita...
  - a) de l'1 de gener al 31 de desembre de cada any.
  - b) l'1 de gener de cada any.
  - c) el 31 de desembre de cada any.
3. Els drets consolidats dels partícips en un pla de pensions...
  - a) estan subjectes a l'IP i n'estan exempts.
  - b) no estan subjectes a l'IP.
  - c) solament tributen en l'IRPF.
4. Els subjectes passius per obligació real en l'IP estan obligats nomenar un representant...
  - a) en tot cas, per la seva condició de no residents.
  - b) quan adquireixin un bé immoble situat a Espanya.
  - c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.
5. Els préstecs hipotecaris en l'IP...
  - a) dedueixen com a deute personal (préstec) i com a gravamen de naturalesa real (hipoteca).
  - b) es dedueixen sols com a deute personal.
  - c) es dedueixen únicament per la part dels interessos meritats.
6. Els béns immobles en l'IP es valoren...
  - a) pel 2% del valor cadastral.
  - b) pel valor superior dels tres següents: el valor de mercat, el valor cadastral i el valor comprovat.
  - c) pel valor superior dels tres següents: el valor cadastral, el valor comprovat i el valor d'adquisició.
7. En l'ITPAJD...
  - a) les modalitats de transmissions patrimonials oneroses i d'operacions societàries són incompatibles entre si.
  - b) les modalitats de transmissions patrimonials oneroses i d'operacions societàries són compatibles entre si.
  - c) les modalitats de transmissions patrimonials oneroses i d'actes jurídics documentats, gravamen fix, són incompatibles entre si.

8. El subjecte passiu de transmissions patrimonials oneroses en les transmissions de béns o drets és...

- a) el transmissor, en tot cas.
- b) l'adquirent, en tot cas.
- c) l'adquirent, tret que hi hagi pacte en contra.

9. A l'efecte de calcular de la base imposable de transmissions patrimonials oneroses, el valor real dels béns s'obté...

- a) restant del valor del bé tant les càrregues i els gravàmens que li restin valor com els deutes.
- b) restant del valor del bé les càrregues i gravàmens que li restin valor, però no els deutes.
- c) restant del valor del bé els deutes.

10. Els contractes de comptes en participació...

- a) no són subjectes passius de la modalitat d'operacions societàries.
- b) s'equiparen a societats a l'efecte de la modalitat d'operacions societàries de l'ITPAJD.
- c) estan exempts de la modalitat d'operacions societàries de l'ITPAJD.

11. No estan subjectes a operacions societàries...

- a) la constitució i la disminució de capital.
- b) l'ampliació de capital amb càrrec a reserves, constituïda exclusivament per primes d'emissió d'accions.
- c) la fusió, l'escissió i la dissolució de societats.

12. Se subjecten a gravamen per la modalitat d'actes jurídics documentats...

- a) els documents mercantils, notariais i administratius.
- b) els documents mercantils, administratius i judicials.
- c) els documents notariais, administratius i judicials.

13. El fet imposable de l'ISD consisteix en...

- a) l'adquisició de béns i drets per herència i per donació, i la percepció de quantitats pels beneficiaris de contractes d'assegurances de vida quan el contractant en sigui el beneficiari.
- b) l'adquisició de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altre títol successori, per donació o qualsevol altre negoci jurídic a títol gratuït i *inter vivos*, i la percepció de quantitats pels beneficiaris de contractes d'assegurances de vida quan el contractant en sigui una persona diferent del beneficiari.
- c) l'adquisició de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altre títol successori, per donació o qualsevol altre negoci jurídic a títol gratuït i *inter vivos*, i la percepció de quantitats pels beneficiaris de contractes d'assegurances de vida quan el contractant en sigui el beneficiari.

14. Els increments de patrimoni gravats per l'ISD, obtinguts per persones jurídiques,...

- a) estan exempts d'aquest impost i se sotmeten a l'IRPF.
- b) no estan subjectes a aquest impost i se sotmeten a l'IS.
- c) no estan subjectes a aquest impost i no se sotmeten a l'IS.

15. El subjecte passiu de l'ISD en els contractes d'assegurances de vida és...

- a) el contractant, quan aquest sigui una persona física.
- b) el beneficiari, quan aquest sigui una persona jurídica.
- c) el beneficiari, quan aquest sigui una persona física.

16. En les adquisicions a títol oneroses efectuades pels ascendents com a representants dels descendents menors d'edat...

- a) s'estableix una presumpció *iuris et de iure* de transmissió lucrativa a favor d'aquests últims.
- b) s'estableix una presumpció *iuris tantum* de transmissió onerosa pel valor de mercat.
- c) s'estableix una presumpció *iuris tantum* de transmissió lucrativa a favor d'aquests últims.

17. En l'ISD, les hipoteques...

- a) són càrregues deduïbles.
- b) són despeses deduïbles.
- c) no són càrregues deduïbles, sens perjudici de la deducció del deute garantit.

18. El parament domèstic en l'ISD...

- a) forma part de la massa hereditària i es valora, si no hi ha prova en contra, en el 3% de l'import del cabal relict.
- b) no forma part de la massa hereditària, tret que se'n provi l'existència.
- c) forma part de la massa hereditària i es valora, en tot cas, en el 3% de l'import del cabal relict.

19. No estan subjectes al concepte de transmissions patrimonials oneroses les operacions efectuades per empresaris o professionals en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional i, en tot cas, quan constitueixin lliuraments de béns o prestacions de serveis subjectes a l'IVA,...

a) excepte en el cas dels lliuraments o arrendaments de béns immobles, com també en la constitució i la transmissió de drets reals d'ús i gaudi que hi recaiguin, quan gaudeixin d'exempció en l'IVA; i en el cas dels lliuraments d'immobles que estiguin inclosos en la transmissió de la totalitat del patrimoni empresarial.

b) excepte en el cas dels lliuraments o arrendaments de béns immobles, com també en la constitució i la transmissió de drets reals d'ús i gaudi que hi recaiguin, quan no estiguin subjectes a l'IVA; i en el cas dels lliuraments d'immobles que estiguin inclosos en la transmissió de la totalitat del patrimoni empresarial.

c) excepte en el cas dels lliuraments o arrendaments de béns immobles, com també en la constitució i la transmissió de drets reals d'ús i gaudi que hi recaiguin, quan no estiguin subjectes a l'IVA.

### Casos pràctics

Resoleu els casos pràctics següents:

1. La Mercè Rius està casada amb en Ramon Garcia i el seu règim econòmic matrimonial és el de guanys. Ella dirigeix la cuina d'un restaurant de Lleida del qual és la propietària conjuntament amb el seu germà, en Pau. Es tracta d'una comunitat de béns, participada per meitats pels dos germans. El restaurant va ser adquirit per tots dos germans poc després del casament de la Mercè i en Ramon.

El balanç de situació de l'empresa el 31 de desembre de l'any X és el següent:

Actiu		Passiu	
Immoble	210.354,24	Capital	76.328,54
Amortització immoble	-72.121,44	Reserves	60.101,21
Instal·lacions i maquinària	120.202,42	Beneficis de l'exercici 1995	19.232,39
Amortització instal·lacions i maquinària	-48.080,97	Pèrdues i beneficis	16.828,34
Mobiliari	24.040,48	Proveïdors	5.409,11
Amortització mobiliari	-9.616,19	Efectes a pagar	16.227,33
Existències	4.808,10	Altres creditors	51.086,03
Clients	9.015,18		
Provisió insolvències	-1.202,02		
Tresoreria	7.813,16		
<b>Total actiu</b>	<b>245.212,94</b>	<b>Total passiu</b>	<b>245.212,94</b>

L'immoble on hi ha instal·lat el restaurant fou adquirit per la Mercè Rius i el seu germà per un import de 210.354,24 euros. Actualment, aquest immoble té un valor cadastral de 156.263,15 euros.

El mes de març de l'any X, la Mercè Rius va participar en la constitució d'una societat limitada, dedicada a l'explotació d'un hotel de tres estrelles. Adquirí participacions per un valor nominal de 24.040,48 euros, dels quals fins ara sols ha pagat el 75%. Aquestes participacions representen el 30% del capital total de l'entitat. A més, la Mercè Rius forma part del consell d'administració, i va percebre per aquest concepte una remuneració de 18.030,36 euros l'any X.

D'altra banda, en Ramon Garcia és el prenedor d'una assegurança de vida mixta contractada després del casament. El capital assegurat en cas de supervivència als 65 anys és de 108.182,18 euros, i l'assegurat i beneficiari és ell mateix. A més, el capital assegurat en cas de mort abans dels 65 anys és de 180.303,63 euros, i l'assegurat és ell mateix, mentre que la beneficiària és la seva dona. Finalment, el valor de rescat de l'assegurança el 31 de desembre de l'any X és de 72.121,95 euros.

Així mateix, en Ramon Garcia, que es dedica a la pintura artística, té obres fetes per ell el valor de les quals en el mercat es calcula en 144.242,91 euros. L'any X-24, adquirí un quadre original per 3.005,06 euros, pintat aquell any per un pintor amic seu. Aquest mateix pintor li va regalar un altre quadre original l'any X-3. El valor de mercat de la primera obra, el 31 de desembre de l'any X, és de 168.283,39 euros i el de la segona, de 300.506,05 euros.

El matrimoni viu en una torre que comprà fa tres anys per un import de 332.222,66 euros, valor que van declarar a l'efecte de l'ITPAJD, però que va ser revisat per l'Administració, que el va fixar en 380.303,63 euros. Per a adquirir aquest habitatge, van obtenir un préstec d'una entitat financera per un import de 72.121,45 euros, que fou garantit amb la hipoteca de l'habitatge per un valor de 84.141,69 euros: el principal més 12.020,24 euros d'interessos. El 31 de desembre de l'any X, l'import pendent de pagament és de 60.101,21 euros.

La Mercè Rius va firmar com a avaladora un préstec obtingut pel seu germà Pau, per a l'adquisició d'un habitatge. El préstec era de 120.202,42 euros (capital pendent de pagament el 31 de desembre de l'any X: 48.080,97 euros). A més, la Mercè Rius, que té subscrit un pla de pensions, té el 31 de desembre de l'any X uns drets consolidats per valor de 60.101,21 euros.

Finalment, el matrimoni té un compte corrent en una caixa d'estalvis el saldo del qual, el 31 de desembre de l'any X, és de 30.050,61 euros, mentre que el saldo mitjà de l'últim trimestre és de 24.641,5. També tenen tots dos un paquet d'accions, que a final d'any tenien una cotització en borsa de 27.045,54 euros, però amb una cotització mitjana de l'últim trimestre de 23.439,47 euros. Per acabar, en Ramon Garcia es va comprar l'any passat un cotxe per 21.035,42 euros, i que, segons les taules de valoració aprovades pel Ministeri d'Hisenda, té un valor actual de 16.828,34 euros.

Cal tenir present que la base imposable de l'IRPF de la Mercè Rius l'any X és formada pels conceptes següents: 18.030,36 euros de rendiments del treball dependent; 8.414,17 euros de rendiments nets d'activitats econòmiques; 9.015,18 euros de rendiments nets del capital; i 3.606,07 euros de guanys patrimonials. La quota íntegra d'aquest tribut fou de 10.938,42 euros.

- a) La Mercè Rius, es pot aplicar l'exempció del patrimoni empresarial pel negoci del restaurant? Per què? I per les participacions de la societat limitada dedicada a l'explotació de l'hotel?
- b) Liquideu l'impost sobre el patrimoni de la Mercè Rius corresponent a l'exercici d'X.

2. El 5 de setembre de l'any X mor en un accident de trànsit en Genaro Quejica, solter i orfe. En el testament que va fer l'any X-21 nomenava hereu el seu germà Benjamín, i va disposar un llegat a favor del seu amic Facundo per un import de 12.020,24 euros.

En el moment de la mort, el senyor Genaro Quejica era propietari de diversos béns, els valors dels quals eren els següents:

- a) Habitatge habitual, valorat en 120.202,42 euros.
- b) Un xalet adossat en una població turística, valorat en 240.404,84 euros.
- c) Una llibreta d'estalvis oberta en una entitat financera, en la qual tenia ingressades 1.202,02 euros.
- d) Un compte a termini obert amb 30.050,61 euros en la mateixa entitat financera.

D'altra banda, en Genaro Quejica tenia pendent de pagament 8.414,17 euros al seu metge per l'operació de cor que li havia practicat, deute que, finalment, va ser satisfet pel seu germà Benjamín.

- 1) Determineu el subjecte passiu de l'ISD.
- 2) Calculeu la base imposable de l'ISD.

3. Determineu la tributació de les següents operacions per l'ITPAJD, així com qui en serà el subjecte passiu.

a) El senyor Pérez adquireix l'any X un pis nou a Madrid a la constructora Edificis i Construccions Confortables, SA per un import de 114.192,30 euros; n'abona com a entrada el 25% (28.548,07 euros) i concerta un préstec hipotecari amb la Caixa d'Estalvis Vida Sana per a la resta (85.644,22 euros) al tipus fix de l'11%, amortitzable en 15 anys. La suma del capital garantit més els interessos i indemnitzacions puja a 174.293,51 euros. Tant la compravenda com la constitució del préstec hipotecari es documenten mitjançant una escriptura pública. Atès el descens generalitzat dels tipus d'interès, el senyor Pérez, al cap d'un parell d'anys, aconsegueix una modificació a la baixa del tipus d'interès amb una altra entitat financera, el Banc de l'Estalviador Content; en aquell moment queda un capital pendent de pagament de 75.126,51 euros.

b) El senyor Rodríguez ven al senyor Martí, l'1 de juny de l'any X, un apartament a Sitges per un import de 72.121,45 euros. En comptes d'acudir a una entitat de crèdit per finançar l'operació, tots dos decideixen pactar el lliurament d'una entrada de 24.040,48 euros i pagar la resta (48.080,97 euros més el 10% d'interès anual) a terminis durant 4 anys. En garantia del pagament ajornat, s'estableix una clàusula resolutòria. Així mateix, s'acorda elevar les operacions descrites a escriptura pública.

No obstant això, quan l'Administració tributària comprova el valor declarat de l'apartament, l'eleva a 84.141,69 euros.

Passats els quatre anys pactats, es procedirà a cancel·lar la clàusula resolutòria mitjançant l'oportuna escriptura pública.



## Solucionari

### Exercicis d'autoavaluació

#### De selecció

1. b, 2. c, 3. a, 4. c, 5. b, 6. c, 7. a, 8. b, 9. b, 10. b, 11. b, 12. a, 13. b, 14. b, 15. c, 16. c, 17. c, 18. a, 19. a

#### Casos pràctics

1.

a) La Mercè Rius no es pot aplicar l'exempció del patrimoni empresarial, perquè l'activitat empresarial no constitueix la seva principal font de renda. En canvi, sí que es pot aplicar l'exempció per les participacions de la societat limitada perquè:

- no es tracta d'una entitat de mera tinença de béns i realitza una activitat econòmica;
- la Mercè Rius posseeix més del 5% del capital de la societat;
- la Mercè Rius exerceix funcions de direcció i percep per aquest concepte una remuneració en concepte de rendiments del treball (18.030,36 euros) que representa més del 50% dels seus rendiments d'activitats econòmiques i de treball (8.414,17 + 18.030,36 euros).

b) Liquidació de l'impost sobre el patrimoni de la Mercè Rius corresponent a l'exercici de l'any X:

- Patrimoni empresarial: en primer lloc, s'ha de calcular el valor de l'empresa, per esbrinar posteriorment la participació de cada germà i, finalment, imputar la part que li correspon de la comunitat de béns.

Actiu real:  $245.212,94 - 138.232,78 = 106.980,15$  euros.

Passiu exigible:  $5.409,11 + 16.227,33 + 51.086,03 = 72.722,46$  euros.

Immoble (preu efectiu): 210.354,24 euros.

Valor de l'empresa:  $106.980,15 - 72.722,46 + 210.354,24 = 244.611,93$  euros.

Participació de la Mercè Rius: 122.305,96 (la meitat per a cada germà)

Imputació a la Mercè Rius: 61.152,98 euros (la meitat per a cada cònjuge)

Assegurança de vida: atès que les quotes les ha pagat la societat de guanyats, el dret de rescat és, així mateix, de guanyats.

$$72.121,45 / 2 = 36.060,73 \text{ euros.}$$

- Objectes d'art: en primer lloc, cal tenir present que l'obra artística propietat de l'autor està exempta. En segon lloc, el quadre regalat és un bé privatiu d'en Ramon Garcia. I, en tercer lloc, el quadre comprat, essent vigent el matrimoni, és un bé de guanyats. Per tant:

$$168.283,39 / 2 = 84.141,69 \text{ euros.}$$

- Habitatge del matrimoni: és propietat de la societat de guanyats, i per a valorar-lo s'ha d'aplicar el valor comprovat per l'Administració.

$$380.303,63/2 = 190.151,81 \text{ euros} - 150.253,03 \text{ (exempció art. 4.9 LIP)} = 39.898,78 \text{ euros.}$$

- Deute (préstec hipotecari): és també de la societat de guanyats. La hipoteca, per ella mateixa, no és deduïble, ja que n'és el deute garantit. Es pren en consideració, doncs, el valor nominal el 31 de desembre.

$$60.101,21/2 = 30.050,61 \text{ euros} \times (39.898,78/190.151,81) = 6.305,40 \text{ euros.}$$

- Aval: cal tenir present que no són deduïbles les quantitats avalades, sempre que l'avalador no estigui obligat a pagar el deute (art. 25.2.a LIP).
- Pla de pensions: els drets consolidats dels plans de pensions estan exempts de tributació en l'IP.
- Compte corrent: en primer lloc, cal tenir en compte que es tracta d'un guany. I, en segon lloc, quant a la seva valoració, s'aplica el valor a 31 de desembre, atès que és superior al saldo mitjà de l'últim trimestre.

$$30.050,61 / 2 = 15.025,30 \text{ euros.}$$

- Paquet d'accions: es tracta d'un guany, valorat segons la cotització mitjana de l'últim trimestre.

$$23.439,47 / 2 = 11.719,74 \text{ euros.}$$

- Vehicle: es tracta també d'un guany, valorat segons les taules del Ministeri d'Hisenda.

16.828,34/2=8.414,17 euros.

Base imposable: (61.152,98 + 36.060,73 + 84.141,69 + 39.898,78 + 15.025,30 + 11.719,74 + 8.414,17) – 6.305,40 (deute) = 250.107,99 euros.

Reducció (art. 28 LIP): –108.182,18 euros.

Base liquidable: 141.925,81 euros.

Quota (escala de l'art. 30 LIP): 141,925,81 x 0,2% = 283,85 euros.

Quota a ingressar: 283,85 – 283,85 (100% de bonificació a la quota, segons l'art. 33 LIP) = 0 euros.

2.

2) Són subjectes passius de l'ISD en les transmissions *mortis causa*, els drethavents (art. 5 LISD). Per tant, són subjectes passius: el germà del causant, Benjamín, al qual nomena hereu universal; i el seu amic, Facundo, en qualitat de legatari.

2) La base imposable de l'ISD en les transmissions *mortis causa* està formada pel valor net de l'adquisició individual de cada drethavent, és a dir, el valor real dels béns menys les càrregues i els deutes (art. 9.a LISD).

A aquest efecte, ha de calcular-se el cabal hereditari (cabal relicte més el parament domèstic).

- Cabal relicte:

Habitatge habitual: 120.202,42 euros.

Xalet adossat: 240.404,84 euros.

Llibreta d'estalvis: 1.202,02 euros.

Compte a termini: 30.050,61 euros.

Total: 391.859,89 euros.

- Parament domèstic (constituït pel 3% del cabal relicte) (art. 15 LISD):

$$391.859,83 \cdot 3\% = 11.755,80 \text{ euros.}$$

- Cabal hereditari: 391.859,83 + 11.755,80 = 403.615,69 euros.

Per a trobar el valor net dels béns, cal deduir del cabal relicte el deute relatiu a l'operació d'en Genaro Quejica, que fou satisfeta pel seu germà Benjamín. Per tant, el resultat és el següent: Valor net dels béns: 403.615,69 – 8.414,17 = 395.201,52 euros.

D'altra banda, la base imposable de l'ISD que ha de satisfer en Facundo (art. 9.a LISD) és de 12.020,24 euros.

La base imposable de l'impost a càrrec d'en Benjamín està formada pel valor net dels béns menys el llegat establert. Per tant:

Base imposable de l'ISD que ha de satisfer en Benjamín:

$$395.201,52 - 12.020,24 = 383.181,28 \text{ euros.}$$

3.

a) La compra del pis per part del senyor Pérez a Edificis i Construccions Confortables, SA no tributa per l'impost de transmissions patrimonials oneroses, ja que es tracta d'un primer lliurament d'habitatge subjecte a l'IVA i no exempt. Així, en virtut de l'article 7.5 del text refós de la LITPAJD, l'operació tributa sols per l'IVA.

Ara bé, atès que es tracta d'una operació valuable, inscriptible en el Registre de la propietat i que no tributa ni en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses ni en la d'operacions societàries ni per l'ISD, compleix els requisits establerts per l'article 31.2 del text refós de la LITPAJD i ha de tributar pel gravamen proporcional d'actes jurídics documentats al tipus que hagi estat aprovat per la comunitat autònoma o, si no pot ser (perquè no exerceix aquesta competència normativa o bé perquè no l'ha assumit), al 0,50%. Com que ens trobem en aquest últim supòsit, el gravamen proporcional d'actes jurídics documentats és el següent: Base imposable (art. 30.1 text refós LITPAJD) = 114.192,30 euros.

Quota = 114.192,30 · 0,50% = 570,96 euros.

A més, aquesta operació està subjecta al gravamen fix d'actes jurídics documentats, regulat per l'article 31.1 del text refós de la LITPAJD, és a dir, el paper timbrat de 0,3 euros. el plec o 0,15 euros el foli.

El subjecte passiu de totes dues modalitats de l'impost d'actes jurídics documentats és, segons l'article 29 del text refós de la LITPAJD, el senyor Pérez, perquè és l'adquirent del bé.

Quant al préstec hipotecari, cal distingir la tributació del préstec de la de la hipoteca, tant per transmissions patrimonials oneroses com per actes jurídics documentats. Quant a l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses, el préstec, segons l'apartat 1r, lletra b, número 15 de l'article 45 del text refós de la LITPAJD, està exempt. Respecte a l'impost sobre actes jurídics documentats, el préstec no es troba subjecte al gravamen proporcional, atès que no es compleix el requisit de la no-subjecció a transmissions patrimonials oneroses. En canvi, sí que es troba subjecte al gravamen fix de l'article 31.1 del text refós de la LITPAJD.

La hipoteca, en virtut de l'article 15.1 del text refós de la LITPAJD, tributa exclusivament pel concepte de préstec. El Tribunal Suprem, en una interpretació controvertida, entén que la hipoteca no està subjecta a l'impost de transmissions patrimonials oneroses i que, per tant, sí que ho està al gravamen proporcional de l'article 31.2 del text refós de la LITPAJD, a més del gravamen fix de l'article 31.1 del mateix text.

No obstant això, quant al gravamen proporcional d'actes jurídics documentats, la majoria de la doctrina entén que la hipoteca no ha de tributar per aquest concepte. Bé perquè l'article 15.1 del text refós de la LITPAJD estableix una exempció i, per tant, no es compleixen els requisits de l'article 31.2 del text refós de la LITPAJD (com amb el préstec); bé perquè, suposant que l'article 15.1 del mateix text estableix una no-subjecció, es pot entendre també que la constitució d'hipoteca no tributa pel gravamen gradual d'actes jurídics documentats per aplicació de l'exempció de l'article 45.I.B.15 del text refós de la LITPAJD, que, en trobar-se en el títol IV de "Disposicions comunes", s'aplica a totes les modalitats de l'ITPAJD, i que literalment abasta no sols els préstecs sinó també les hipoteques, atès que s'hi aplica "qualquiera que sea la forma en que se instrumenten".

Finalment, també en una interpretació polèmica, el Tribunal Suprem entén que el subjecte passiu de l'impost sobre actes jurídics documentats, en aquest cas, és el prestatari (el senyor Pérez). De fet, però, en la hipòtesi que existís algun tribut, aquest recauria, segons l'article 29 del text refós de la LITPAJD, sobre l'adquirent del dret, que, en el supòsit de la hipoteca, és el creditor hipotecari, és a dir, en el nostre cas, la Caixa d'Estalvis Vida Sana. I això seria així perquè la hipoteca, bé que vinculada al préstec en funció de garantia, és un negoci jurídic amb prou entitat per a tributar de manera independent. (Es distingeix, per exemple, d'una mera clàusula resolutòria, accessòria del negoci principal).

En tot cas, segons la interpretació del Tribunal Suprem, el senyor Pérez hauria de pagar, a més del gravamen fix per plec o per foli, el tribut següent:

Base imposable (art. 10.2.c text refós LITPAJD)=174.293,51 euros.

Quota =  $174.293,51 \cdot 0,50\% = 871,47$  euros.

Per acabar, la subrogació del préstec hipotecari no és una operació subjecta a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses (l'article 7.1.B del text refós de la LITPAJD sols grava la constitució). Ara bé, aquesta operació s'ha de formalitzar en escriptura pública perquè tingui efectes constitutius, i, per tant, compleix els requisits establerts en l'article 31.1 del text refós de la LITPAJD per al gravamen fix d'actes jurídics documentats, com també amb els regulats en l'article 31.2 del text refós per al gravamen proporcional. No obstant això, en aquest cas s'aplica l'exempció per al gravamen gradual que recull l'article 7 de la Llei 2/1994, de 30 de març, de subrogació i modificació de préstecs hipotecaris (per remissió de l'article 45.1.C.23 del text refós de la LITPAJD).

b) La compravenda de l'apartament constitueix un fet imposable gravat per la modalitat de transmissions patrimonials oneroses (art. 7.1.A text refós LITPAJD), en què la base imposable declarada és, en principi, de 72.121,45 euros (art. 10.1 text refós LITPAJD). No obstant això, en virtut de l'article 46 d'aquesta norma, l'Administració tributària pot comprovar el valor declarat, supòsit que es dona aquesta vegada, i que eleva l'import de la base imposable esmentada fins a 84.141,69 euros. D'altra banda, el tipus impositiu vigent l'any X a Catalunya és del 7% (art. 11.1.a text refós LITPAJD). Per tant:

Quota =  $84.141,69 \cdot 7\% = 5.889,92$  euros.

El subjecte passiu d'aquest tribut, segons estipula l'article 8.a del text refós de la LITPAJD, és l'adquirent del bé, és a dir, el senyor Martí.

Respecte a l'impost d'actes jurídics documentats, la documentació en escriptura pública tributa sols pel gravamen fix (art. 31.1 text refós LITPAJD), i no pel proporcional, ja que no es compleix el requisit de la no-subjecció de l'operació a transmissions patrimonials oneroses. El subjecte passiu de l'impost sobre actes jurídics documentats és, igualment, l'adquirent del bé (art. 29 text refós LITPAJD), és a dir, el senyor Martí.

En relació amb la clàusula resolutòria pactada pels contractants, l'article 7.3 del text refós de la LITPAJD les equipara, quant al tractament tributari, a les hipoteques. Per tant, es tracta d'un fet imposable gravat per transmissions patrimonials oneroses (art. 7.1.B text refós LITPAJD), la base imposable del qual és el capital garantit (48.080,97 euros) més els interessos pactats (10% anual durant quatre anys) (art. 10.2.c text refós LITPAJD). És a dir:

Base imposable =  $48.080,97 + (10\% \cdot 48.080,97 \cdot 4) = 67.313,36$  euros.

Quota (art. 11.1.b text refós LITPAJD) =  $67.313,36 \cdot 1\% = 673,13$  euros.

El subjecte passiu d'aquest tribut, tal com disposa la lletra c de l'article 8 del text refós de la LITPAJD, és aquell a favor del qual es faci l'acte, és a dir, el senyor Martí, que és la persona que es beneficia de la clàusula resolutòria, que és accessòria a la compravenda o negoci principal. Quant a l'impost d'actes jurídics documentats, la clàusula resolutòria tributa únicament pel gravamen fix (art. 31.1 text refós LITPAJD), i n'és el subjecte passiu el senyor Martí, perquè és l'adquirent del bé del negoci principal (art. 29 text refós LITPAJD). Amb tot, no tributa pel

gravamen proporcional, ja que l'operació està subjecta a transmissions patrimonials oneroses (art. 31.2 text refós LITPAJD).

Finalment, passats els quatre anys, la cancel·lació de la clàusula resolutòria mitjançant escriptura pública tributarà (si no varia la normativa aplicable) per l'impost d'actes jurídics documentats, tant en el gravamen fix (art. 31.1 text refós LITPAJD) com en el proporcional (art. 31.2 text refós LITPAJD), perquè es tracta d'un acte valuable, inscripció en el Registre de la propietat i no subjecte a l'ISD ni a l'impost sobre operacions societàries ni al de transmissions patrimonials oneroses, ja que l'article 7.1.B del text refós de la LITPAJD no grava la cancel·lació de drets reals. Per tant:

Base imposable (art. 10.2.c text refós de la LITPAJD): 67.313,36 euros.

Quota =  $67.313,36 \cdot 0,50\% = 336,57$  euros.

El subjecte passiu de l'impost d'actes jurídics documentats, en virtut de l'article 29 del text refós de la LITPAJD, serà el senyor Martí, perquè és la persona en interès de la qual s'emet el document esmentat.

## Glossari

**Actes jurídics documentats** modalitat de l'ITPAJD que té per objecte gravar la documentació de determinats actes o negocis jurídics.

**Acumulació de donacions** a l'efecte de la liquidació de l'ISD, consideració com una sola transmissió de les donacions i altres transmissions *inter vivos* equiparables que atorgui un mateix donador a un mateix donatari dins el termini de tres anys, a comptar des de la data de cadascuna.

**Addició de béns** presumpció que determinats béns formen part del cabal hereditari, en les adquisicions *mortis causa*, a l'efecte de determinar la participació individual de cada dret-havent.

**AEAT** Agència Estatal d'Administració Tributària.

**Antiguitats (en l'IP)** béns mobles, útils o ornamentals, exclosos els objectes d'art, que tinguin més de cent anys d'antiguitat i les característiques originals fonamentals dels quals no hagin estat alterades per modificacions o reparacions efectuades durant els últims cent anys.

**BOE** Butlletí Oficial de l'Estat.

**Càrregues deduïbles (en l'ISD)** gravàmens de naturalesa perpètua, temporal o redimibles que apareguin establerts directament sobre els béns gravats i facin minvar realment el seu capital o valor.

**CC** Codi civil.

**Coefficient multiplicador (en l'ISD)** xifra per la qual es multiplica la quota íntegra de l'impost en funció de la quantia dels trams del patrimoni preexistent i del grup, segons el grau de parentiu.

**DA** disposició addicional.

**DF** disposició final.

**GEBI** gravamen especial sobre béns immobles de les entitats no residents.

**IBI** impost sobre béns immobles.

**IEPPF** impost extraordinari sobre el patrimoni de les persones físiques.

**Increment de patrimoni subjecte a l'ISD** qualsevol incorporació de béns i drets que es produeixi en el patrimoni d'una persona física quan tingui causa en la realització d'algun dels fets imposables configurats en la llei de l'impost com a determinant del naixement de l'obligació tributària.

**IP** impost sobre el patrimoni.

**IRPF** impost sobre la renda de les persones físiques.

**IS** impost sobre societats.

**ISD** impost sobre successions i donacions.

**ITPAJD** impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

**IVA** impost sobre el valor afegit.

**LGT** Llei general tributària.

**LIP** Llei de l'impost sobre el patrimoni.

**LIRPF** Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

**LISD** Llei de l'impost sobre successions i donacions.

**LITPAJD** Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

**LIVA** Llei de l'impost sobre el valor afegit.

**LOFCA** Llei orgànica de finançament de les comunitats autònomes.

**Objectes d'art (en l'IP)** pintures, escultures, dibuixos, gravats, litografies o objectes anàlegs, sempre que en tots els casos es tracti d'obres originals.

**OM** ordre ministerial.

**Operacions societàries** modalitat de l'ITPAJD que grava els desplaçaments patrimonials entre societats o entre la societat i els socis, que alhora són operacions de finançament empresarial, i en què la contrapartida de l'operació no és el preu, sinó el valor de la participació.

**Parament domèstic (en l'IP)** efectes personals i de la llar, estris domèstics i altres béns mobles d'ús particular del subjecte passiu, amb exclusió de joies, pells de caràcter sumptuari, vehicles, embarcacions d'esbarjo o d'esports nàutics, aeronaus, i obres d'art i antiguitats no exemptes.

**Parament professional (en l'IP)** béns i drets de les persones físiques necessaris per al desenvolupament de l'activitat empresarial o professional principal, exercida de manera personal i directa.

**Patrimoni net** conjunt de béns i drets de contingut econòmic la titularitat dels quals correspon a una persona física, amb la deducció de les càrregues i els gravàmens que els restin valor, com també dels deutes i obligacions personals de què hagi de respondre.

**RD** reial decret.

**RDLeg** reial decret legislatiu.

**RGR** Reglament General de Recaptació.

**RIRPF** Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

**RISD** Reglament de l'impost sobre successions i donacions.

**RITPAJD** Reglament de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

**STC** sentència del Tribunal Constitucional.

**STS** sentència del Tribunal Suprem.

**TEAC** Tribunal econòmic administratiu central.

**TEAR** Tribunal econòmic administratiu regional.

**Tipus mitjà efectiu de gravamen** tipus que resulta de multiplicar per 100 el quocient obtingut de dividir la quota íntegra per la base liquidable.

**Transmissions patrimonials oneroses** modalitat de l'ITPAJD que té per objecte gravar les adquisicions *inter vivos* i oneroses de béns i drets que integren el patrimoni de les persones físiques o jurídiques.

## Bibliografia

### Bibliografia bàsica

#### 1. L'impost sobre el patrimoni

**Calvo Ortega, R.** (2008). "La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones". *Nueva Fiscalidad* (núm. 5).

**Calvo Vérguez, J.** (2006). "Liquidación completa del Impuesto sobre el Patrimonio". *Revista de Información Fiscal* (núm. 74).

**Cencerrado Millán, E.** (1995). *La tributación del patrimonio empresarial y profesional de la persona física*. Madrid: Marcial Pons.

**Combarros Villanueva, V. E.** (1988). *La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio: análisis contable y jurídico-tributario*. Madrid: IPC.

**Diversos autores** (1995). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*. Pamplona: Aranzadi.

**Escribano López, F.** (1985). *El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*. Madrid: Civitas.

**González-Cuellar Serrano, M. L.** (2002). *La fiscalidad del patrimonio y de las relaciones económicas familiares*. Pamplona: Aranzadi.

#### 2. El gravamen especial sobre béns immobles de les entitats no residents

**Carbajo Vasco, D.** (1996). "El llamado Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no residentes. Análisis doctrinal". *Impuestos* (núm. 20).

**Erro Glaría, E.** (2000). "Análisis del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes". *Estudios Financieros* (núm. 208).

#### 3. L'impost sobre successions i donacions

**Alcalde Barrero, Ó.** (2006). "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (caso práctico)". *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 275).

**Arias Velasco, J.; Rodríguez Rojo, L.** (1988). *Manual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Barcelona: Generalitat de Catalunya.

**Caamaño Añido, M. Á.; Peña Alonso, J. L.** (2002). *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Edersa.

**Cazorla Prieto, L. M.; Montejo Velilla, S.** (1991). *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Civitas.

**Colomer Ferrándiz, C.** (2003). *Jurisprudencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Centro de Estudios Registrales.

**Colomer Ferrándiz, C.** (2008). *Jurisprudencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España.

**Diversos autores** (1977). *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: IEF.

**Diversos autores** (1988). *Comentarios a la nueva Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: La Ley.

**Diversos autores** (1989). *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*. Valladolid: Lex Nova.

**García de Pablos, J. F.** (2010). "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemática de la actual normativa". *Estudios Financieros* (núm. 322).

**Menéndez Hernández, J.** (1992). *Comentarios a la Ley y al Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Siete.

**Peña Alonso, J. L.** (1992). *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: IEF / Marcial Pons.

**Pérez de Ayala Becerril, M.; Bermúdez Odrizola, L.** (2002). *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Valladolid: Lex Nova.

**Quintas Bermúdez, J.** (2008). "La posible desaparición del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su integración en la imposición sobre la renta". *Estudios Financieros* (núm. 303).

#### **4. L'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats**

**Acosta España, R.** (1991). *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Comentarios a las Leyes tributarias y financieras* (tom VII). Madrid: Edersa.

**Colomer Ferrándiz, C.** (2003). *Jurisprudencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: Centro de Estudios Registrales.

**Diversos autores** (1977). *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: IEF.

**Diversos autores** (1983). *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. XXXIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: IEF.

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

**Martínez Lafuente, A.** (1997). *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: Marcial Pons.

**Muñoz del Castillo, J. L.; Villarín Lagos, M.; Pablo Varona, J. C. de** (2004). *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: Civitas.

**Rodríguez Ondarza, J. A.; Galán Ruiz, J. J.** (2006). "Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 13).

**Vicente-Arche Domingo, F.** (1974). "Contribución al análisis de la imposición española sobre el Tráfico Patrimonial". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 2).

#### **Bibliografía complementària**

##### **1. L'impost sobre el patrimoni**

**Agulló Agüero, A.** (1987). "Objeto y sujeto en el IEPPF. Algunas reflexiones en torno a la capacidad económica gravada, el sujeto pasivo y el concepto de patrimonio utilizado en este Impuesto". A: Diversos autores. *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.

**Amado Guirado, J.; Marín Lama, C.** (coord.) (2006). "Optimización de los costes fiscales en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la gestión del patrimonio privado". A: Diversos autores. *Gestión fiscal de patrimonios*. Madrid: CISS.

**Angulo Cascan, A.** (2000). *Valoración fiscal de acciones, bienes y derechos*. Madrid: Marcial Pons.

**Banacloche Pérez, J.** (2001). "La base imponible en el Impuesto sobre el patrimonio". *Impuestos* (núm. 3).

**Colao Marín, P. Á.** (2007). "El tratamiento de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio (I) (y II)". *Impuestos* (núm. 5 i 6).

**De Pablos Escobar, L.** (2006). "Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España". En: G. Alarcón García; J. Ruiz-Huerta Carbonell. *Los nuevos retos de la fiscalidad*. Madrid: Civitas.

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



**Enciso de Yzaguirre, V.** (2006). "El comportamiento paradójico de la recaudación en el Impuesto sobre el Patrimonio (o los perversos criterios de valoración que aplica el tributo)". *Crónica Tributaria* (núm. 120).

**Gil Maciá, L.** (2006). "Incidencia de la contabilidad en la valoración del patrimonio empresarial y profesional en el Impuesto sobre el Patrimonio". *Impuestos* (núm. 9).

**González-Rosell López, A.** (1994). "Un comentario sobre el llamado Impuesto mínimo de Patrimonio". *Impuestos* (núm. 9).

**Hernández González, F.** (1992). "Notas al nuevo régimen de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio según la Ley 19/1991, de 6 de junio". *Carta Tributaria* (núm. 158).

**López Espadafor, C. M.** (2006). "Problemática del régimen de obligación real de contribuir en el Impuesto sobre el Patrimonio". *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 130).

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

**López Espadafor, C. M.** (2008). "Revisión crítica y replanteamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en la sociedad actual". *Revista de Información Fiscal* (núm. 85).

**Lozano Aragüés, R.** (2001). "Comentarios sobre el concepto de Patrimonio Neto a la luz de la doctrina del ICAC". *Quincena fiscal* (núm. 13).

**Marco Cardona, M.** (2002). *La comprobación de valores de inmuebles; soluciones aportadas por las CCAA*. Madrid: Dijusa.

**Marín Martínez, J.** (1994). "Valoración de los bienes inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio". *Palau 14* (núm. 22).

**Martín Fernández, F. J.** (1992). "El Patrimonio Histórico español y los nuevos Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de las Personas Físicas". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 220).

**Martínez Muñoz, Y.** (2009). "La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas". *Nueva Fiscalidad* (núm. 1).

**Martínez Muro, A.** (2006). El ámbito de la exención en el impuesto sobre el patrimonio en caso de titularidad de empresas familiares a través de sociedades holding. *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (núm. 20).

**Merino Jara, I.** (1995). "Los criterios de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio (I) y (II)". *Impuestos* (núm. 11).

**Merino Jara, I.** (2002). *Ley 19/1991, de 6 de junio. El Impuesto sobre el Patrimonio*. Madrid: Edersa (Leyes Tributarias Comentadas).

**Mochón López, L.; Rancaño Martín, A.** (2007). "La fiscalidad de los sistemas de previsión social en al Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio". *Impuestos* (núm. 23).

**Peris García, P.** (1991). "El nuevo Impuesto sobre el Patrimonio". *Palau 14* (núm. 14).

**Soler Roch, M. T.** (1992). "La titularidad de la renta y el patrimonio en la nueva reforma". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 75).

**Tortosa Chulià, M. A.; Pla Vall, A.** (1996). "Análisis de las funciones del Impuesto sobre el Patrimonio a partir de los elementos que lo integren". *Impuestos* (núm. 2).

**Tovillas Morán, J. M.** (2002). *Exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio*. Madrid: Marcial Pons.

**Vega Borrego, Félix Alberto** (2007). *Impuesto sobre el patrimonio*. València: Tirant lo Blanch.

## 2. El gravamen especial sobre béns immobles de les entitats no residents

**Moreno Fernández, J. I.** (1992). "El Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no residentes". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 220).

**Rodríguez Montañés, M. P.** (2002). "La tributación de los rendimientos inmobiliarios obtenidos por no residentes: el impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes". *Carta Tributaria* (núm. 19).

### 3. L'impost sobre successions i donacions

**Agulló Agüero, A.** (1991). "La valoración de inmuebles en la imposición patrimonial. Valor catastral y valor real en la CTU, IBI e ISD". A: Diversos autores. *Valoración en Derecho Tributario*. Madrid: IEF.

**Alonso Murillo, F.** (2007). "Libre circulación de capitales e impuesto sobre sucesiones: Sentencia van Hilten-van der Heijden". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 269).

**Amado Guirado, J.; Marín Lama, C.** (coord.) (2006). "Optimización de los costes fiscales en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la gestión del patrimonio privado". A: Diversos autores. *Gestión fiscal de patrimonios*. Madrid: CISS.

**Banacloche Palao, C.** (2002). *Transmisión de la empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Pamplona: Aranzadi.

**Barberán Lahuerta, M. A.** (2007). Equidad y redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis de los efectos de las reformas autonómicas. *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 11).

**Blasco Delgado, Carolina** (2008). "Tributación de las participaciones societarias en el impuesto sobre sucesiones y donaciones". *Revista de Información Fiscal* (núm. 88).

**Caamaño Anido, M. A.** (1993). *Régimen fiscal de las donaciones*. Madrid: Marcial Pons.

**Calvo Vérguez, J.** (2007). "La reducción por adquisición mortis causa de empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 78).

**Calvo Vérguez, J.** (2007). La tributación de los derechos de usufructo, uso y habitación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana* (núm. 20).

**Calvo Vérguez, J.** (2008). "La tributación de las sustituciones y de los fideicomisos en el Impuesto sobre Sucesiones". *Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana* (núm. 27).

**Calvo Vérguez, J.** (2009). "Implicaciones fiscales derivadas del acto de partición de la herencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Quincena Fiscal* (núm. 1-2).

**Francisco de Asís Pozuelo, Antoni** (2008). "Principales novedades para 2008 en el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e ITP y AJD en leyes estatales y autonómicas". *Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 300).

**Checa González, C.** (1996). *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*. Madrid: Marcial Pons/Idelco.

**Checa González, C.** (1997). *La comprobación de valores*. Pamplona: Aranzadi (Cuadernos de jurisprudencia tributaria, 5).

**Colao Marín, P. A.** (2007). "El impuesto sobre sucesiones y donaciones y la transmisión de la empresa familiar". *Quincena Fiscal* (núm. 6).

**Colomer Ferrándiz, C.** (2008). *Jurisprudencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España.

**Cornejo Manzanares, P.** (1995). "Estudio sistemático de las percepciones derivadas de los seguros de vida. Delimitación entre el IRPF y el ISD". *Impuestos* (núm. 21).

**De Pablos Escobar, L.** (2006). "Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España". En: G. Alarcón García; J. Ruiz-Huerta Carbonell. *Los nuevos retos de la fiscalidad*. Madrid: Civitas.

**Escribano López, F.** "Valor y valoración en el ordenamiento tributario español". *Palau* 14 (núm. 23).

**Espejo Poyato, I.** (1990). "Valoración unitaria o estanqueidad de valores, ¿es ésta la cuestión?". *Carta Tributaria* (núm. 109).

**Fernández Junquera, M.** (2006). "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones de interpretación". *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 130).

**Fernández Junquera, M.** (2009). "La acumulación de donaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Quincena Fiscal* (núm. 21).

**Galán Bermejo, M. C.** (1995). "La Pequeña y Mediana Empresa y la sucesión en la empresa. Especialmente en la empresa familiar". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 30).

**García López, V. J.** (1993). *La oficina liquidadora de distrito hipotecario y sus impuestos*. Madrid: Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España / Centro de Estudios Registrales.

**García Martínez, A.** (2008). "Comprobación de valores y aplicación de reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en caso de liquidación de la sociedad de gananciales por fallecimiento de uno de los cónyuges". *Estudios Financieros* (núm. 308).

**García Martínez, Andrés** (2008). "Comprobación de valores y aplicación de reducciones en el impuesto sobre sucesiones y donaciones en caso de liquidación de la sociedad de gananciales por fallecimiento de uno de los cónyuges". *Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 308).

**Martín Fernández, J., Fernández Picazo Callejo, J. L.; García Carretero, B.** (2008). *Manual del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. València: Tirant lo Blanch.

**Martínez Die, Rafael (coord.)** (2006). *El patrimonio familiar, profesional y empresarial: su formación, protección y transmisión*. Pamplona: Civitas.

**Hernández Lavado, A.** (1990). "Problemática de las presunciones de hechos imposables en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Impuestos* (núm. 19).

**Hernández Lavado, A.** (1991). "La adición de bienes en las adquisiciones *mortis causa*". *Impuestos* (núm. 24).

**Kruse, H. W.** (1990). "En contra de la unidad Valoración fiscal unitaria" *¿Quo vadis?*. *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*.

**Marco Cardona, M.** (2002). *La comprobación de valores de inmuebles; soluciones aportadas por las CCAA*. Madrid: Dijusa.

**Martín Delgado, J. M.** (1976). "Comentario general de jurisprudencia". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 9).

**Martín Moreno, J. L.** (2008). "Disparidad y complejidad de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Aletheia, Cuadernos Críticos del Derecho* (núm. 1).

**Martínez Lafuente, A.** (1981). "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: naturaleza y posición en el sistema". *Hacienda Pública Española* (núm. 68).

**Mas Badia, M. D.; Juan Lozano, A. M.** (1996). "La donación de bienes gananciales a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Carta Tributaria* (núm. 246).

**Menéndez Hernández, J.** (1989). "La imposición sobre los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo". *Impuestos* (tom II).

**Merino Jara, I.** (1988). "El régimen de autoliquidaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Impuestos* (tom II).

**Merino Jara, I.** (2001). *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Problemas actuales*. Pamplona: Aranzadi.

**Miñana Climent, V.** (2006). "Matrimonio, seguros de vida e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 279).

**Morón Pérez, Ma. del Carmen** (2007). *Régimen tributario de la transmisión de la empresa*. Pamplona: Aranzadi.

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

**Pérez de Vega, L.** (2006). "Tratamiento fiscal de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Nueva Fiscalidad* (núm. 10).

**Pérez-Fadón Martínez, J. J.** (2008). "Régimen del seguro sobre la vida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Perspectivas del Sistema Financiero* (núm. 93).

**Peris García, P.** "La valoración de bienes en el ordenamiento jurídico español". *Palau 14* (núm. 23).

**Plaza Villasana, L.** (1996). "Los Impuestos de Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales ante la nueva Ley de Cesión de Tributos". *Palau 14* (núm. 27).

**Portillo Navarro, M. J.** (2007). "Diferencias tributarias autonómicas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Quincena Fiscal* (núm. 21).

**Quintas Bermúdez, Jesús** (2008). "La posible desaparición del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su integración en la imposición sobre la renta". *Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 303).

**Rozas Valdés, J. A.** (1993). *Presunciones y otras figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*. Madrid: IEF / Marcial Pons.

**Sanchís Gómez, A.; Galiano Estevan, J.** (1994). *Cómo liquidar una herencia*. València: Ciss.

**Serrano Antón, F.** (1993). "El aplazamiento y fraccionamiento del pago en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 223).

#### **4. L'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats**

**Bas y Ribas, R.** (1961). *Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes*. Madrid: Revista de Derecho Privado.

**Benítez de Lugo y Guillén, F.** (1981). "El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en las transmisiones onerosas". *Crónica Tributaria* (núm. 38).

**Benítez de Lugo y Guillén, F.** (1981). "El Impuesto sobre Transmisiones en las operaciones societarias". *Crónica Tributaria* (núm. 39).

**Calvo Vérguez, J.** (2006). "La tributación de las Sociedades Laborales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". *Revista de Información Fiscal* (núm. 76).

**Calvo Vérguez, J.** (2009). "La tributación de las concesiones administrativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". *Actum Fiscal* (núm. 32).

**Calvo Vérguez, Juan** (2009). "La tributación de los préstamos y empréstitos por la cuota gradual de impuestos sobre actos jurídicos documentados". *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras* (núm. 21).

**Carrasquer Clari, María Luisa** (2009). "Modificaciones en el gravamen de las operaciones societarias". *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera* (núm. 219).

**Cazorla Prieto, L. M.** (1982). *Tributación de las operaciones societarias (aspectos sustantivos)*. Madrid: IEF.

**De Pablo Varona, C.** (1995). *El Impuesto sobre Operaciones Societarias*. Pamplona: Aranzadi.

**Eseverri Martínez, E.** (1994). "El valor real y el Impuesto sobre Transmisiones". *Palau 14* (núm. 22).

**Falcón y Tella, R.** (1993). "La compatibilidad del IVA con Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". *Impuestos* (núm. 14).

**Fuster Asencio, C.** (2003). *Prescripción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la transmisión en documento privado*. Pamplona: Aranzadi.

**Malvárez Pascual, L. A.** (2006). "El inicio del plazo de prescripción en las transmisiones formalizadas en documento privado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales". *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 277).

**Marco Cardona, M.** (2002). *La comprobación de valores de inmuebles; soluciones aportadas por las CCAA*. Madrid: Dijusa.

**Martín Fernández, F. J.** (1991). "La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional en el Derecho español". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 213).

**Mata Rodríguez, M.** (2008). "Decaimiento del principio de capacidad económica en las reglas de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales para las concesiones administrativas". A: R. Falcón y Tella; C. García-Herrera Blanco; M. A. Grau Ruiz (coord.). *Análisis jurídico de los mecanismos de financiación de las infraestructuras públicas*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda / Instituto de Estudios Fiscales.

**Menéndez Hernández, J.** (1983). "Los límites de las exenciones en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales". *Crónica Tributaria* (núm. 44).

**Muñoz del Castillo, J. L.** (1975). *Las sociedades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*. Madrid: IEF.

**Muñoz del Castillo, J. L.** (1992). "La reforma del Impuesto sobre Operaciones Societarias en la Ley de Adaptación a la normativa comunitaria". *Noticias CEE* (núm. 96).

**Oliver Cuello, R.** (1995). *La tributación de las escrituras públicas de préstamos hipotecarios*. Madrid: Tecnos.

**Oliver Cuello, R.** (1995). "El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y el préstamo hipotecario". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 235).

**Orón Moratal, G.** (2007). "Cuantificación del impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava las escrituras públicas de declaración de obra nueva y división de la propiedad horizontal". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 79).

**Pascual Esteban, J. L.** (2004). *Los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones*. Barcelona: Bosch.

**Pérez-Fadón Martínez, J. J.** (2009). "Novedades para el año 2009 en los impuestos patrimoniales (Ley 4/2008)". *Crónica Tributaria* (núm. 130).

**Sánchez Gallardo, F. J.** (2009). *Imposición indirecta del sector inmobiliario*. Madrid: Colegio de Registradores.

**Santana Molina, J. C.; Bilbao Estrada, I.** (2006). "Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado". *Crónica Tributaria* (núm. 119).

**Sanz Clavijo, A.** (2009). "El Impuesto sobre operaciones societarias y su (predecible) incompatibilidad con el derecho comunitario". *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera* (núm. 230). ISSN 1130-4901.

**Serna Blanco, L.** (2008). "Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: operaciones que se asimilan a transmisiones patrimoniales". *Revista de Información Fiscal* (núm. 86).

**Tejerizo López, J. M.** (2001). "Los conflictos de aplicación normativa: Impuesto sobre el Valor Añadido versus Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales". *Información Fiscal* (núm. 44).

**Utande San Juan, J. M.** (2006). "Imposición indirecta en la transmisión de empresas: incidencias en el IVA y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". *ICADE, Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales* (núm. 68).

**Varona Alabern, J. E.** (1994). "Comentarios al art. 7.5 del nuevo Texto Refundido del ITPAJD: ámbito de aplicación del ITPO y del IVA". *Revista Técnica Tributaria* (núm. 26).

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