

Fiscalitat indirecta

Ana María Delgado García

PID_00182108



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

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Impost sobre el valor afegit	7
1.1. Regulació, naturalesa i àmbit d'aplicació	7
1.2. Fet imposable	8
1.2.1. Lliuraments de béns i prestacions de serveis	8
1.2.2. Adquisicions intracomunitàries	13
1.2.3. Importacions	15
1.3. Exempcions	16
1.4. Obligats tributaris	17
1.4.1. Subjectes passius	17
1.4.2. Responsables tributaris	18
1.4.3. Subjectes repercutits	19
1.5. Quantificació	20
1.5.1. Base imposable	20
1.5.2. Tipus de gravamen	21
1.5.3. Deduccions	21
1.6. Devolucions	24
1.7. Règims especials	25
1.8. Gestió de l'impost	29
2. Impostos especials	31
2.1. Naturalesa i fonts normatives	31
2.2. Impostos especials de fabricació	31
2.2.1. Naturalesa i àmbit d'aplicació	31
2.2.2. Fet imposable i exempcions	32
2.2.3. Subjectes passius	34
2.2.4. Quantificació i gestió	35
2.3. Impost especial sobre determinats mitjans de transport	36
2.3.1. Fet imposable i exempcions	36
2.3.2. Subjectes passius, quantificació i gestió	37
2.4. Impost especial sobre el carbó	38
2.5. Impost sobre les primes d'assegurances	39
2.5.1. Fet imposable i exempcions	39
2.5.2. Subjectes passius, quantificació i gestió	40
2.6. Impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs	40
2.6.1. Fet imposable i exempcions	41
2.6.2. Subjectes passius, quantificació i gestió	41

3. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats	43
3.1. Naturalesa, fonts normatives i estructura	43
3.2. Incompatibilitats	44
3.3. Àmbit territorial i punts de connexió	44
3.4. Principis comuns	46
3.5. Transmissions patrimonials oneroses	47
3.5.1. Fet imposable	47
3.5.2. Subjecte passiu	49
3.5.3. Base imposable	49
3.5.4. Quota tributària	52
3.6. Operacions societàries	53
3.6.1. Fet imposable	53
3.6.2. Subjectes passius i quantificació	54
3.7. Actes jurídics documentats	55
3.7.1. Documents notarials	55
3.7.2. Documents mercantils	57
3.7.3. Documents administratius	58
3.8. Disposicions comunes	59
3.9. Gestió de l'impost	61
Activitats	63
Exercicis d'autoavaluació	63
Solucionari	65

Introducció

El segon mòdul de l'assignatura de *Dret financer i tributari II* el dediquem a la imposició indirecta. Són objecte d'anàlisi els tres impostos principals d'aquesta naturalesa que hi ha en el nostre sistema tributari actual: l'impost sobre el valor afegit, els impostos especials i l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

La fiscalitat del consum general l'analitzarem en el primer apartat d'aquest mòdul, que se centra en l'impost sobre el valor afegit. Hi abordarem les qüestions jurídiques principals referides a les tres modalitats del tribut: operacions interiors (lliuraments de béns i prestacions de serveis), adquisicions intracomunitàries i importacions. Mereixen una atenció especial les normes relatives als obligats tributaris (especialment, els subjectes repercutits) i també a les regles de quantificació del tribut (base imposable, tipus impositius i deduccions). També estudiarem les singularitats dels diversos règims especials de l'impost.

El segon apartat d'aquest mòdul de fiscalitat indirecta, el dedicarem a l'anàlisi dels impostos especials, és a dir, la fiscalitat dels consums específics. Després d'estudiar quina és la naturalesa d'aquests tributs, dedicarem una atenció especial als impostos especials de fabricació i a l'anàlisi del fet imposable, exempcions, subjectes passius i quantificació de les diverses modalitats que recauen sobre l'alcohol, el tabac i els hidrocarburs. Els mateixos elements essencials del tribut són analitzats també en els altres impostos especials: el que grava determinats mitjans de transport, el del carbó, el de les primes d'assegurances i el de les vendes detallistes de determinats hidrocarburs.

Finalment, el tercer apartat del mòdul té per objecte la fiscalitat del tràfic jurídic patrimonial, mitjançant l'estudi de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats. Prestarem una atenció especial a les incompatibilitats de les diverses modalitats del tribut tant entre si com amb l'IVA. Així mateix, analitzarem les notes principals de les tres modalitats de l'impost: transmissions patrimonials oneroses, operacions societàries i actes jurídics documentats. Finalment, són objecte d'estudi també les disposicions comunes que afecten les tres modalitats del tribut, i també les normes relatives a la gestió de l'impost.

Objectius

Els objectius principals que cal assolir són els següents:

- 1.** Saber diferenciar els diversos fets imposables de l'impost sobre el valor afegit i distingir especialment les operacions que constitueixen lliuraments de béns de les que es consideren prestacions de serveis.
- 2.** Delimitar quin és el lloc de realització del fet imposable i quina és la meritació de l'impost sobre el valor afegit en les diferents operacions que grava.
- 3.** Entendre el mecanisme d'aplicació de l'impost sobre el valor afegit, especialment pel que fa als instituts de la repercussió i la deducció del tribut.
- 4.** Assimilar quins són els deures formals i les obligacions relatius a l'impost sobre el valor afegit, especialment en relació amb la facturació.
- 5.** Situar els diversos tipus d'impostos especials en el context de la Unió Europea i conèixer quina és la normativa reguladora.
- 6.** Identificar els diversos fets imposables gravats pels impostos especials de fabricació i la meritació i quantificació que tenen.
- 7.** Saber quins són els subjectes obligats al pagament dels impostos especials de fabricació, i també de la resta d'impostos especials.
- 8.** Saber distingir i relacionar entre si les diferents modalitats de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, sobretot pel que fa al règim d'incompatibilitats d'aquestes modalitats entre si, i també amb l'IVA.
- 9.** Conèixer els subjectes obligats al pagament de les diferents modalitats de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.
- 10.** Identificar els elements de quantificació de les diferents modalitats de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

1. Impost sobre el valor afegit

1.1. Regulació, naturalesa i àmbit d'aplicació

L'impost sobre el valor afegit es regula en la Llei 37/1992, de 28 de desembre, que va incorporar en el nostre ordenament la normativa comunitària (fonamentalment, la continguda en la Directiva 77/388/CEE, de 17 de maig, coneguda com a *Sisena directiva de l'IVA*, que ha estat refosa en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de novembre, i també en la Directiva 91/680/CEE, de 16 de desembre), i en el Reial decret 1624/1992, de 29 de desembre, pel qual s'aprova el reglament.

A més de la naturalesa **indirecta** que té (ja que recau sobre una manifestació indirecta de capacitat econòmica, com és el consum), ens trobem davant un impost de caràcter **real, objectiu i instantani**.

També convé esmentar les notes indicades pel Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees en relació amb la imposició general sobre el volum de negocis. Aquestes notes són les següents: el caràcter **general** de l'impost, que grava totes les transmissions de béns i prestacions de serveis, la **proporcionalitat**, que es manifesta en la relació que té amb el preu de béns i serveis i el caràcter **plurifàsic**, és a dir, es grava cada fase de producció i comercialització dels béns.

Els impostos plurifàsics poden ser de dues classes:

- 1) **Impostos plurifàsics en cascada**, en què el gravamen sobre cada fase és independent del gravamen establert sobre les altres.
- 2) **Impostos sobre el valor afegit**, en què el gravamen de cada fase té en compte el de les anteriors, de manera que només es grava en cada fase el valor afegit que s'incorpora als béns i els serveis que es transmeten a qui adquireix o al consumidor.

L'IVA respon a impostos sobre el valor afegit. Aquest **valor afegit**, determinat per la diferència entre l'impost meritat o repercutit i l'impost suportat, es calcula en la quota i no pas en la base, amb la qual cosa s'aconsegueix una neutralitat, tant en l'ordre intern com en el de les relacions comercials internacionals entre els països de la Unió Europea. Per tant, l'IVA repercutit menys l'IVA suportat pot donar un resultat d'un IVA a ingressar, un IVA a compensar o un IVA a retornar.

Impostos sobre el consum

També són impostos sobre el consum, per exemple, l'impost sobre transmissions patrimonials i els anomenats *impostos especials*.

Des de l'any 2002, l'IVA és també un impost **cedit parcialment** a les comunitats autònomes¹. En concret, se cedeix el 50% del rendiment de l'impost que correspongui al consum en el territori de cada comunitat autònoma, segons

⁽¹⁾Article 35 LOFCA.

l'índex de consum territorial certificat per l'Institut Nacional d'Estadística, encara que no se cedeixin competències normatives ni de gestió, que continuen exclusivament en mans de l'Estat.

Pel que fa a l'àmbit d'aplicació², cal indicar que l'IVA s'aplica al territori peninsular espanyol i a les Balears, sense perjudici dels règims de conveni i concert de Navarra i el País Basc, ni del que indiquen els tractats i convenis internacionals que formen part de l'ordenament intern espanyol. És important destacar que queden fora d'aquest àmbit d'aplicació les Canàries (territori exclòs de l'harmonització dels impostos sobre el volum de negocis), i també Ceuta i Melilla (territoris exclosos de la Unió Duanera).

⁽²⁾Article 3 LIVA.

1.2. Fet imposable

L'IVA actual preveu tres **modalitats** dins del fet imposable, que són: els lliuraments de béns i les prestacions de serveis, que són operacions interiors, les adquisicions intracomunitàries de béns i les importacions de béns.

A causa de la regulació i les característiques diferents, analitzarem separatament cada modalitat, i distingirem, així mateix, els aspectes material, espacial i temporal de cadascuna.

1.2.1. Lliuraments de béns i prestacions de serveis

1) Operacions gravades

Es considera lliurament de béns³ subjecte a aquest impost la transmissió onerosa del poder de disposició (equivalent al de propietat, en sentit ampli) sobre béns corporals (incloent-hi les diferents modalitats d'energia), fins i tot la transmissió si es duu a terme amb la cessió de títols representatius d'aquests béns.

⁽³⁾Article 8 LIVA.

Aquesta descripció general es completa amb una enumeració a manera d'exemple⁴ feta pel legislador d'una sèrie d'operacions assimilades als lliuraments de béns que puguin ser difícils de qualificar o que puguin plantejar dubtes respecte a la subjecció.

⁽⁴⁾Article 9 LIVA.

Autoconsum de béns

Concretament, respecte a l'autoconsum de béns com a operació assimilada al lliurament de béns, es pot dir que inclou, d'una banda, els supòsits que s'anomenen *transferències* en la llei mateixa, caracteritzades perquè no es produeix cap canvi subjectiu en la titularitat dels béns, sinó un canvi de destinació, i d'altra banda, les transmissions gratuïtes de béns.

En les prestacions de serveis⁵ no hi ha transmissió del poder de disposició o dret de propietat dels béns, sinó solament d'altres drets que només en fan possible l'ús o gaudi, i els drets que se cedeixen o transfereixen tampoc no recauen exclusivament sobre béns, sinó que poden tenir també per objecte certs drets o obligacions, o consistir en la pràctica de certes activitats.

⁽⁵⁾Article 11 LIVA.

Supòsits de prestacions de serveis

Cal entendre que la denominació més genèrica de *prestacions de serveis* comprèn diversos supòsits d'arrendaments de serveis d'obres (com prestacions derivades de l'exercici independent d'una professió, art o ofici, de les cessions de drets d'autor, de les execucions d'obra, o dels serveis d'hostaleria, informàtics, etc.), sense passar per alt els arrendaments i les cessions de béns i drets (com l'arrendament de béns, els traspassos, els préstecs o els drets d'ús i gaudi).

Com en el cas del lliurament de béns, en la regulació de l'IVA es preveu una sèrie d'operacions assimilades a les prestacions de serveis⁶, que recullen diversos supòsits d'autoconsum d'aquests serveis.

⁽⁶⁾Article 12 LIVA.

2) Subjectes que fan les operacions gravades

A l'efecte de l'IVA, les operacions gravades corresponen a **empresaris o professionals**, que la llei defineix com les persones o entitats que duen a terme activitats que impliquen l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'un d'aquests factors.

Ordenació per compte propi

L'ordenació per compte propi significa que l'empresari o el professional té la disponibilitat econòmica dels factors de producció que (a més del seu propi treball, és a dir, de l'activitat d'ordenació) són necessaris per a l'exercici d'aquestes activitats.

Així mateix, és necessari que el desenvolupament d'aquestes activitats transcendeixi l'àmbit de les seves necessitats o de les del seu mitjà social personal o familiar, de manera que en l'exercici l'empresari o professional tingui la finalitat d'intervenir en la producció o la distribució de béns i serveis. Així mateix, s'afegeix que tenen la condició d'empresaris o professionals⁷ els qui duguin a terme l'adquisició de béns o serveis amb la intenció, confirmada per elements objectius, de destinar-los al desenvolupament de les activitats esmentades.

⁽⁷⁾Article 5 LIVA.

A l'efecte de l'IVA, sempre es consideren empresaris o professionals:

- Les societats mercantils, excepte prova en contra.
- Els arrendadors de béns.
- Els que urbanitzen terrenys o promouen, construeixen o rehabiliten edificacions per dedicar-les, en tot cas, a la venda, l'adjudicació o la cessió per qualsevol títol, encara que sigui ocasionalment.
- Els que fan ocasionalment lliuraments de mitjans de transport nous amb destinació a un altre país membre de la Unió Europea.

3) Com s'han de fer les operacions gravades

Les operacions gravades⁸ s'han de fer a títol onerós, de forma habitual i en el desenvolupament d'una activitat empresarial o professional.

⁽⁸⁾Article 4.1 LIVA.

Forma en què s'han de fer les operacions gravades per l'impost:

a) A títol onerós, cosa que significa que els qui facin els lliuraments de béns i les prestacions de serveis ho han de fer sense excloure a canvi la percepció onerosa, en contraprestació a aquestes operacions, encara que es poden fer en casos concrets de manera gratuïta (per exemple, l'autoconsum).

b) De manera habitual, com a requisit internacional que afecta el qui vulgui portar a terme les operacions gravades, i no pas necessàriament les activitats dutes a terme en l'exercici efectiu de les operacions. Amb tot, aquest caràcter habitual no s'exigeix en alguns dels subjectes als quals s'atribueix legalment la condició d'empresari o professional (per exemple, els qui ocasionalment urbanitzen terrenys).

c) Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis s'han de fer en el desenvolupament d'una activitat empresarial o professional, cosa que comporta subjectar a l'impost no solament les operacions que es refereixen als béns i els serveis que integren l'objecte del seu tràfic mercantil o professional, sinó també a tots aquells que estan destinats al seu patrimoni empresarial o professional (per exemple, el lliurament de l'embotelladora que forma part del patrimoni empresarial d'un cellerer a un altre).

4) Operacions no subjectes

Considerada l'heterogeneïtat de les operacions no subjectes descrites pel legislador, aquestes operacions es poden sistematitzar des del punt de vista de la naturalesa del subjecte que fa els lliuraments de béns i presta els serveis⁹, i es poden distingir les fetes per persones i entitats de naturalesa jurídica privada (que són les més nombroses) de les dutes a terme pels ens públics.

⁽⁹⁾Article 7 LIVA.

Operacions fetes per persones i entitats de naturalesa jurídica privada:

- Les transmissions entre vius (*inter vivos*) i per causa de mort (*mortis causa*) de tot o una part del patrimoni destinat a una activitat econòmica –empresarial o professional–, quan l'adquirent continua exercint aquesta activitat.
- Els lliuraments de béns de poc valor i amb finalitat de promoció, com també les prestacions de serveis, els lliuraments d'impresos o objectes publicitaris amb la mateixa finalitat.
- Els serveis prestats per persones físiques en règim de dependència laboral o administrativa.
- Els serveis prestats a les cooperatives de treball associat pels seus socis i a les altres cooperatives pels seus socis laborals.
- Les operacions d'autoconsum de béns i serveis quan el subjecte passiu no hagi pogut deduir l'impost suportat en l'adquisició o la recepció, com també les prestacions de serveis gratuïts que siguin obligatoris per als subjectes passius en virtut de normes jurídiques o convenis col·lectius.
- Els lliuraments de diners a títol de contraprestació o pagament.

Operacions fetes per ens públics:

- Els lliuraments de béns i les prestacions de serveis fets directament pels ens públics sense contraprestació o mitjançant una contraprestació de naturalesa tributària, excepte quan aquests ens públics actuen mitjançant empreses mercantils, públiques, privades o mixtes.
- Les concessions i les autoritzacions administratives, excepte les que tinguin per objecte la cessió del dret a utilitzar immobles o instal·lacions en ports i aeroports.
- Les operacions fetes per les comunitats de regants per a l'ordenació i l'aprofitament de les aigües.

5) Delimitació entre l'IVA i altres impostos

La subjecció a l'IVA és compatible amb els altres impostos que en l'ordenament espanyol graven les adquisicions de béns i serveis i, més concretament, amb les figures impositives d'operacions societàries i actes jurídics documentats, de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

Amb tot, és incompatible (no es poden pagar aquests dos impostos encara que tots dos graven les mateixes situacions) amb l'impost de transmissions patrimonials oneroses, això sí, sempre que es compleixin els requisits que estableixen les normes reguladores respectives d'aquests impostos per a la subjecció a les figures impositives corresponents. A més, s'estableixen les condicions necessàries per a evitar que aquesta incompatibilitat deixi sense sotmetre a gravamen les operacions al·ludides en tots dos impostos.

D'altra banda, no s'ha de passar per alt que la subjecció a l'IVA és compatible amb la subjecció als impostos especials.

Operacions subjectes però exemptes de l'IVA

Hi ha determinades operacions subjectes a IVA, però exemptes d'aquest impost, que estan subjectes a l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses. Entre aquestes operacions hi ha els lliuraments i els arrendaments de béns immobles exemptes d'IVA, com també la constitució i la transmissió de drets reals de gaudi d'aquests béns.

6) Aspecte espacial

En l'aspecte espacial, es planteja l'anàlisi de la connexió entre les situacions previstes en el fet imposable del lliurament de béns i les prestacions de serveis i l'àmbit espacial d'aplicació de la llei de l'impost, que comprèn la Península i les Balears.

Normes de localització del fet imposable

Les normes de localització del fet imposable tenen l'origen en la delimitació de competències entre els diversos països membres que van induir a incloure en les directives regles precises per a harmonitzar la subjecció a l'impost en el marc de les relacions internacionals.

La definició que la LIVA dóna del terme *fet imposable* en l'article 4 exigeix que les operacions es facin en l'àmbit d'aplicació de l'impost. Per aquesta raó, és fonamental determinar el lloc on es fa l'operació.

Així, una operació queda subjecta a l'impost espanyol només si es fa en l'àmbit d'aplicació de l'impost. Si no, no queda subjecta a l'impost espanyol, sinó a la normativa concreta de la imposició indirecta del territori on es consideri feta l'operació.

Els **critèris de localització territorial** d'una operació es recullen en els articles 68-74 de la LIVA i és molt important, en aquest punt, distingir si l'operació és un lliurament de béns o una prestació de serveis, ja que les regles de localització són diferents en tots dos supòsits.

En relació amb els **lliuraments de béns**¹⁰, cal determinar quins lliuraments de béns es consideren fets en el territori d'aplicació de l'impost i, per tant, si estan subjectes a l'impost.

⁽¹⁰⁾Article 68 LIVA.

Es poden destacar, entre altres, els criteris de localització següents:

- a) El primer criteri general que es considera és el de la posada a disposició dels béns, de manera que els lliuraments d'aquests béns són gravats quan es posin a disposició en el territori d'aplicació de l'impost (Península i Balears).
- b) Un segon criteri de localització, en aquest cas per als béns immobles, és el lloc on es trobin.
- c) Hi ha dos criteris més que tenen en compte el lloc on s'inicien o es fan els lliuraments de béns, com succeeix en els supòsits de transport de viatgers per l'interior del territori comunitari. Així, queda subjecte a l'IVA espanyol el transport que comença en aquest territori peninsular o a les Balears, i pel que fa als lliuraments de béns que són objecte d'instal·lació o muntatge, estan subjectes a l'impost quan la instal·lació o el muntatge es facin en el territori d'aplicació de l'impost espanyol.
- d) L'últim criteri afecta el règim de vendes a distància, que concerneix les adquisicions de particulars per catàleg des d'un altre estat membre. Aquesta operació no es considera adquisició intracomunitària (adquireix un particular), però no tributa en origen, sinó en destinació si es compleixen els requisits de l'article 68.3 de la LIVA.

Pel que fa a la prestació de serveis¹¹, també cal esmentar un criteri general i uns altres d'especials.

⁽¹¹⁾Articles 69 i 70 LIVA.

Criteris de localització de les prestacions de serveis

- a) La regla general distingeix si el destinatari és empresari o professional o no: si ho és i aquest subjecte està establert en l'àmbit d'aplicació de l'impost, s'aplica l'IVA espanyol amb independència del lloc on sigui l'empresari o professional que presta el servei; si no ho és, només s'aplica l'IVA espanyol si l'empresari o professional prestador del servei es troba en l'àmbit d'aplicació de l'impost, excepte alguns casos en què no s'aplica l'IVA espanyol quan el particular destinatari no és resident en l'àmbit d'aplicació de l'impost (serveis de publicitat, assessorament, enginyeria, advocacia, traducció, doblatge de pel·lícules, telecomunicacions, etc.).
- b) Les regles especials de subjecció tenen en compte els llocs següents: el de prestació del servei i el del destinatari del servei, i també el lloc on hi ha l'immoble quan es tracta de serveis relacionats amb aquesta classe de béns.

Serveis prestats a Espanya

Es consideren prestats a Espanya quan es presten materialment aquí, com succeeix amb els culturals, esportius, jocs d'atzar, etc.

7) Aspecte temporal

Distingim dos criteris en la determinació de l'aspecte temporal¹²: el criteri general i els criteris especials.

⁽¹²⁾Article 75 LIVA.

criteris en la determinació de l'aspecte temporal

a) Criteri general. Pel que fa al lliurament de béns, la meritació té lloc, amb caràcter general i de manera indistinta, en el moment en què l'adquirent té a la seva disposició els béns, o en el moment en què se'n fa efectiva l'adquisició, segons el dret substantiu regulador de la transmissió. Respecte a les prestacions de serveis, cal dir que es meriten quan es produeix la prestació de manera efectiva. En cap dels dos casos no es considera produïda la meritació en el moment en què es rep el cobrament de la quantitat exigible a canvi, excepte si aquest cobrament és anterior, cas en què la meritació es produeix sense esperar que es dugui a terme el lliurament dels béns o la prestació de serveis.

b) Criteris especials. Juntament amb el criteri general hi ha una sèrie d'especificacions per a supòsits molt concrets, com les comissions de venda (quan es fa el lliurament), les operacions de caràcter successiu com els arrendaments (quan resulti exigible la part del preu que compregui cada percepció) o els pagaments anticipats (en el moment del cobrament total o parcial dels preus, pels imports cobrats efectivament).

1.2.2. Adquisicions intracomunitàries

1) Objecte

Es tracta d'adquisicions de béns mobles¹³ (s'exclouen, doncs, els serveis), fetes a títol onerós (en queden al marge, doncs, les lucratives) i en les quals els béns són transportats d'un país membre de la Unió Europea (si s'inicia en aquest territori l'expedició o el transport) al territori d'aplicació de l'impost.

⁽¹³⁾Article 13 LIVA.

Supòsits d'exclusió expressa

El legislador exclou expressament de les adquisicions intracomunitàries les que tinguin per objecte els béns següents:

- Els béns el lliurament dels quals hagi tributat en el país membre on s'hagi iniciat l'expedició o el transport, d'acord amb les regles establertes per al règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció dels béns.
- Els béns que hagin de ser objecte de lliurament amb instal·lació o muntatge en el punt de destinació.
- Els béns objecte de lliurament en el règim de les vendes a distància.
- Els lliuraments de béns objecte d'impostos especials.
- Els béns el lliurament dels quals hagi estat exempt de l'impost en el país d'origen de l'expedició o del transport.
- Els lliuraments de gas.

2) Subjectes

Els subjectes han de complir els requisits següents: els **adquirents** han de ser empresaris, professionals o persones jurídiques en general, encara que no actuïn com a empresaris o professionals (per exemple, una comunitat autònoma); i els **transmitents** han de ser empresaris o professionals.

No obstant això, no són adquisicions intracomunitàries les que facin aquells empresaris o professionals que es beneficiïn del règim de franquícia de l'impost en el país membre des del qual s'iniciï l'expedició o el transport dels béns.

Adquisició de mitjans de transport nous

Quan els béns adquirits siguin mitjans de transport nous, no es considera que hi ha una adquisició intracomunitària, amb independència de la condició de l'adquirent, sempre que el transmissor no tingui la condició d'empresari o professional o que, si la té, estigui acollit al règim especial d'agricultura, ramaderia i pesca o faci exclusivament operacions que no originin el dret a la deducció total o parcial de l'impost, i per acabar, també quan el transmissor sigui una persona jurídica que no actuï com a empresari o professional.

Mitjans de transport nous

Els mitjans de transport nous són els vehicles terrestres, les embarcacions i les aeronaus amb certs requisits tècnics (cilindrada, dimensions i pes) i temporals (quilòmetres recorreguts i hores de navegació).

3) Supòsits de no-subjecció

Els supòsits de no-subjecció¹⁴ fan referència a determinades adquisicions intracomunitàries que reuneixen una sèrie de condicions tant en relació amb els adquirents com en relació amb l'import que tenen, i que configuren un règim facultatiu, en la mesura que es pot optar per la no-subjecció i tributar en origen, o per la sujecció a l'impost en aquest concepte d'*adquisició intracomunitària de béns* i tributar, per tant, en la destinació.

⁽¹⁴⁾Article 14 LIVA.

Adquisicions intracomunitàries no subjectes

a) En relació amb els **subjectes adquirents**, cal indicar que no es produeix la sujecció a l'impost pel concepte *adquisició intracomunitària de béns*, que, per tant, queda subjecta a gravamen en el país d'origen en els casos següents: quan els adquirents siguin subjectes passius acollits al règim especial de l'agricultura, la ramaderia i la pesca; quan facin exclusivament operacions que no originin el dret a la deducció total o parcial de l'impost (operacions no subjectes o exemptes); o bé quan els adquirents siguin persones jurídiques que no actuïn com a empresaris o professionals (per exemple, un ajuntament).

b) Pel que fa a l'**import de les adquisicions**, no pot excedir en 10.000 euros l'any natural precedent o durant l'any en curs. Quan se supera aquest límit quantitatiu, l'excés és objecte de gravamen en la destinació, i amb aquesta finalitat no es poden fraccionar les operacions; així, l'operació en què se superi l'import esmentat és gravada íntegrament.

Per acabar, cal subratllar que s'exclouen de la no-subjecció les adquisicions de mitjans de transport nous i dels béns que constitueixen l'objecte dels impostos especials. Així mateix, l'opció de subjectar les adquisicions intracomunitàries a l'IVA dels països de destinació dels béns es pot triar en qualsevol moment mitjançant la declaració censal corresponent, que cobreix un període mínim de l'any en curs i dels dos anys naturals següents.

4) Aspecte espacial

La regla general de sujecció de les adquisicions intracomunitàries té en compte el punt d'arribada material dels béns amb destinació a l'adquirent, que ha de ser comprès en el territori d'aplicació de l'impost. També hi ha una regla particular que determina que es consideren fetes en el territori d'aplicació de l'impost les adquisicions intracomunitàries de béns dutes a terme a títol oneros per empresaris, professionals o persones jurídiques que no actuen com a tals quan el transmissor és un empresari o professional, sempre que l'adquirent hagi comunicat al venedor el **número d'identificació fiscal** a l'efecte de l'IVA atribuït per l'Administració espanyola (NIF), en la mesura que no hagin estat gravades en l'estat membre d'arribada de l'expedició o del transport.

Tampoc no s'ha de passar per alt que hi ha una sèrie d'operacions autònomes en els lliuraments i en les adquisicions intracomunitaris, com els transports intracomunitaris, operacions subjectes i no exemptes que es poden iniciar en el territori espanyol d'aplicació de l'impost o en un altre país, però en les quals el destinatari ha de comunicar al transportista un NIF atribuït per l'Administració espanyola.

5) Aspecte temporal

En les adquisicions intracomunitàries de béns, l'impost es merita¹⁵ en el moment en què es consideren fets els lliuraments de béns als adquirents. Així, doncs, s'hi apliquen les mateixes regles que en relació amb els lliuraments de béns (la regla general és la posada a disposició).

⁽¹⁵⁾Article 76 LIVA.

1.2.3. Importacions

1) Objecte

Amb caràcter general, la subjecció es produeix amb la introducció definitiva de béns no comunitaris en el territori d'aplicació de l'impost¹⁶ (Península i Balears), amb independència de la condició de l'importador i la destinació del bé.

⁽¹⁶⁾Article 18 LIVA.

Així mateix, es consideren importacions pel que fa a la subjecció a l'IVA les entrades de béns procedents d'un règim duaner suspensiu (dipòsit o zona franca, importació temporal, trànsit comunitari) o especial (relatiu, per exemple, a vaixells i aeronaus), i les adquisicions de béns introduïts prèviament a l'empara dels règims diplomàtics i consulars.

Els supòsits de **no-subjecció** coincideixen gairebé sempre amb les situacions que no originen el naixement del deute duaner, i entre aquests supòsits cal esmentar l'entrada de béns en dipòsits i zones franques, o l'entrada de béns a l'empara del règim d'importació temporal o de trànsit comunitari extern.

2) Aspecte espacial

Amb caràcter general, el bé objecte d'importació ha de procedir d'un **tercer territori** no subjecte (països no comunitaris, Canàries, Ceuta i Melilla), amb destinació al territori d'aplicació de l'impost (territori peninsular i Balears).

3) Aspecte temporal

La meritació¹⁷ es produeix quan s'admet en l'Administració de duanes la sol·licitud de despatx de les mercaderies.

⁽¹⁷⁾Article 77 LIVA.

1.3. Exempcions

Les exempcions de l’IVA es poden agrupar entorn de les tres categories de fets imposables descrits:

1) **Exempcions en els lliuraments de béns i les prestacions de serveis**, en què es distingeixen diversos grups, entre els quals cal destacar els següents:

a) **Exempcions en les operacions interiors**¹⁸: de caràcter social i cultural (com sanitat, assistència social o educació), financeres i d’assegurances (com pòlisses o crèdits), immobiliàries (com segons i ulteriors lliuraments d’edificacions), tècniques, etc.

(18) Article 20 LIVA.

L’exempció dels segons i ulteriors lliuraments d’edificacions

L’IVA subjecta totes les operacions fetes durant la construcció o la rehabilitació d’edificacions. El primer lliurament també és subjecte a l’impost i no n’és exempt, tret que s’hagi fet una utilització prèvia de l’immoble, cas en què el tractament fiscal és diferent segons si l’adquirent coincideix amb el que ha usat l’immoble o no. Tot primer lliurament exigeix que prèviament s’acabi l’edificació o la rehabilitació. Quan un primer lliurament quedi sense efecte per haver-se resolt l’operació en què es basava, es torna a considerar primer lliurament el següent que es faci. Els segons i ulteriors lliuraments són exempts, excepte en els casos esmentats.

b) **Exempcions en les exportacions**¹⁹ de béns (com règim de viatgers o serveis de mediació).

(19) Articles 21 i 22 LIVA.

c) **Exempcions que afecten l’entrada de béns a les àrees exemptes**²⁰ (zones i dipòsits francs i dipòsits duaners), que són els espais del territori duaner comunitari que apareixen delimitats i en els quals es poden introduir mercaderies comunitàries i no comunitàries sense subjecció a drets d’exportació o importació. Aquestes exempcions queden condicionades a la no utilització ni consum a l’interior de les àrees.

(20) Article 23 LIVA.

d) **Exempcions relatives als règims duaners suspensius**²¹. Es donen tres situacions diferents: importació en trànsit, importació temporal i tràfic de perfeccionament actiu. Els règims duaners suspensius es produeixen quan les entrades o sortides de mercaderies del territori duaner comunitari, per les circumstàncies en què tenen lloc, posen de manifest que no són definitives.

(21) Article 24 LIVA.

e) **Lliurament de béns destinats a un altre estat membre, és a dir, els lliuraments intracomunitaris**²².

(22) Article 25 LIVA.

2) **Exempcions en les adquisicions intracomunitàries de béns**²³, com la dels béns en què l’entrada al territori d’aplicació hagi estat, en tot cas, no subjecta o exempta.

(23) Article 26 LIVA.

3) **Exempcions en les importacions**²⁴ (com aprovisionament de vaixells o productes mèdics o per a la recerca).

⁽²⁴⁾Articles 27-67 LIVA.

D'altra banda, és important destacar que les exempcions en matèria d'IVA, molt nombroses, tenen una sèrie de **característiques i efectes propis**, entre els quals destaquem els següents:

1) El dret a l'exempció origina, amb **caràcter general**, la pèrdua del dret a la deducció de les quotes suportades en l'exercici de l'activitat exempta, excepte en el cas, per exemple, de les exportacions o de les operacions en àrees exemptes, que gaudeixen d'exempció plena o, dit d'una altra manera, que permeten deduir les quotes suportades.

La pràctica d'operacions exemptes

La pràctica d'operacions exemptes pot afectar el dret del subjecte passiu a la deducció de l'IVA suportat; així, es distingeix:

- **Exempció plena:** la que dóna al subjecte passiu el dret a la deducció de l'IVA suportat. Supòsits: exportacions i operacions assimilades i lliuraments comunitaris.
- **Exempció limitada:** la que no permet al subjecte passiu deduir l'IVA suportat. Supòsits: operacions interiors exemptes.

2) Les exempcions tenen sempre un **caràcter objectiu** i en la majoria dels casos no fa falta un reconeixement previ de l'Administració.

3) Es pot **renunciar** al dret d'exempció quan es tracta d'exempcions relacionades amb operacions immobiliàries i es compleixen certes condicions.

L'opció a renunciar a l'exempció

La raó de l'existència de l'opció a renunciar a l'exempció està en el fet que s'evita la ruptura de la cadena de les deduccions produïdes per les exempcions. L'àmbit objectiu de la renúncia són les exempcions previstes en els números 20, 21 i 22 de l'apartat primer de l'article 20 de la LIVA. És a dir, els lliuraments de terrenys rústics i no edificables; els lliuraments i les adjudicacions de terrenys amb intervenció de juntes de compensació; i els segons i ulteriors lliuraments d'edificacions una vegada s'ha acabat la construcció o rehabilitació.

Per a exercir el dret a la renúncia és necessari que el qui sigui l'adquirent tingui la condició de subjecte passiu de l'impost i actuï en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals amb dret a la deducció total de l'impost suportat.

1.4. Obligats tributaris

1.4.1. Subjectes passius

1) En els **lliuraments de béns i prestacions de serveis**²⁵ els subjectes passius són els següents:

Exemple de renúncia

L'empresa X, SA, ven la nau industrial en què té instal·lada la seva fàbrica a una altra empresa del mateix sector econòmic. Aquesta venda constitueix una operació exempta d'IVA, en virtut del que estableix l'apartat primer, número 22 de l'article 20 de la LIVA. El subjecte passiu és l'empresa X, SA, i l'adquirent, que és subjecte passiu de l'impost, té dret a la deducció total de l'IVA suportat. Per tant, l'empresa X, SA, pot renunciar a l'exempció, complint els requisits que estableix el reglament de l'IVA, i ocasionar que l'operació tributi per IVA.

⁽²⁵⁾Article 84 LIVA.

a) Les persones físiques o jurídiques, o les entitats de l'article 35.4 de la LGT que tinguin la condició d'empresaris o professionals i facin les operacions interiors subjectes a l'impost.

b) Els empresaris o professionals pels quals es facin les operacions subjectes a gravamen, quan aquestes operacions siguin fetes per persones o entitats no establertes en el territori espanyol d'aplicació de l'impost.

La inversió del subjecte passiu

Hi ha inversió del subjecte passiu sempre que facin les operacions, tant lliuraments de béns com prestacions de serveis, persones no establertes en l'àmbit d'aplicació de l'impost i sempre que el destinatari sí que hi estigui establert. Al mateix temps, és subjecte passiu el destinatari de l'operació. Si el destinatari no està establert en el territori d'aplicació de l'impost i el transmissor o prestador del servei tampoc, no s'aplica la inversió del subjecte passiu, excepte casos molt concrets.

c) Les persones jurídiques que no actuïn com a empresaris o professionals i siguin destinatàries de determinades operacions fetes per empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost.

d) Els empresaris o professionals destinataris de lliuraments de gas i electricitat, si es compleixen determinats requisits.

2) En les **adquisicions intracomunitàries de béns**. Són subjectes passius els que les facin, i és dubtós que ho puguin ser en aquest cas les entitats de l'article 35.4 de la LGT, perquè no s'hi declara expressament aquesta possibilitat.

3) En les **importacions**²⁶. El qui faci l'operació d'importar, és a dir, els importadors dels béns quan es compleixin els requisits previstos en la legislació duanera. En concret, reben aquesta consideració els destinataris dels béns i els viatgers (per als béns que introdueixin) i, a falta d'aquests dos, els propietaris.

1.4.2. Responsables tributaris

El legislador distingeix dos supòsits de responsabilitat²⁷:

1) **Responsabilitat solidària**. Responen solidàriament del deute tributari els subjectes següents:

a) Els destinataris de les operacions que, mitjançant acció o omissió culpable o dolosa, eludeixen la repercussió correcta de l'impost.

b) Els destinataris dels serveis de telecomunicació que hagin admès les factures o els documents substitutius relatius als serveis, quan no aparegui repercutit l'impost de la manera establerta reglamentàriament i sempre que el prestador no estigui establert a la Unió Europea.

Ens sense personalitat jurídica

Els ens sense personalitat jurídica són les herències jacents, les comunitats de béns i altres entitats que, mancades de personalitat jurídica, constitueixen una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició.

Repercussió de l'impost

El subjecte passiu de les adquisicions intracomunitàries s'haurà de repercutir l'impost (autorepercussió) i a més es pot deduir l'IVA suportat, a partir de la data de la meritació de l'operació.

⁽²⁶⁾ Article 86 LIVA.

⁽²⁷⁾ Article 87 LIVA.

2) **Responsabilitat subsidiària.** Responen de manera subsidiària del deute tributari els agents de duanes quan actuïn en nom o per compte dels seus poderdants (representació directa), i també els destinataris de les operacions que siguin empresaris o professionals que hagin de presumir raonablement que l'impost repercutit no hagi estat objecte de declaració i ingrés ni ho serà.

1.4.3. Subjectes repercutits

Amb caràcter general es pot dir que la repercussió²⁸ és el mecanisme pel qual els subjectes passius de l'impost han de repercutir íntegrament les quotes que han meritat als adquirents dels béns o serveis.

⁽²⁸⁾Article 88 LIVA.

Els adquirents dels béns o serveis tenen l'**obligació de suportar l'impost**, sempre que la repercussió s'ajusti al que estableix la LIVA, amb independència de les estipulacions, els pactes o els acords que hi hagi entre ells.

La repercussió de l'impost ha de complir les formalitats següents:

- a) La forma expressa, mitjançant una factura o un document substitutiu.
- b) La consignació separada de la base imposable i de la quota repercutida i, de vegades, també del tipus impositiu aplicable.
- c) El destinatari de la repercussió té dret a exigir la factura, la qual ha de contenir els requisits reglamentaris, sempre que acrediti la condició d'empresari o professional subjecte a l'impost, i sempre que les quotes siguin deduïbles. De vegades l'empresari, després de presentar una sol·licitud i rebre la concessió de l'Administració tributària, pot emetre un document substitutiu de les factures en el qual consti l'import total de la contraprestació. En aquest document hi ha de figurar, a més, l'expressió *IVA inclòs*.

Pel que fa al **moment** de la repercussió de l'impost, s'ha de fer a l'hora d'expedir o lliurar la factura o el document substitutiu.

No obstant això, és important assenyalar les dues precisions següents:

- a) El destinatari de l'operació gravada amb l'IVA no té l'obligació de suportar-ne la repercussió abans del moment de la meritació de l'impost.
- b) El subjecte passiu de l'IVA perd el dret a la repercussió al cap d'un any a partir de la data de la meritació.

Finalment, cal subratllar que les **controvèrsies** que es puguin produir sobre la repercussió de l'impost, tant respecte a la procedència de l'impost com a la quantia de la repercussió, es consideren de naturalesa tributària a l'efecte de les reclamacions corresponents per la via economicoadministrativa.

1.5. Quantificació

1.5.1. Base imposable

La regla general per a determinar la base imposable en els lliuraments de béns i les prestacions de serveis²⁹ (**operacions interiors**) parteix de l'import total de la contraprestació de les operacions que hi estan subjectes.

(29) Article 78.1 LIVA.

En el concepte de *contraprestació* s'inclouen les partides següents³⁰:

(30) Article 78.2 LIVA.

1) Les despeses reals: comissions, ports i transport, assegurances, primes per prestacions anticipades i qualsevol altre crèdit efectiu a favor del qui faci el lliurament o presti el servei, derivat de la prestació principal o de les accessòries.

(31) Article 78.3 LIVA.

2) Les subvencions vinculades directament al preu de les operacions subjectes a l'impost.

3) Els tributs i els gravàmens que recaiguin sobre les operacions gravades, excepte l'IVA i l'impost sobre determinats mitjans de transport, però no pas els altres impostos especials, que sí que formen part de la base.

4) Les percepcions retingudes per l'obligat a fer la prestació en els casos de resolució de les operacions subjectes a l'impost.

5) L'import dels envasos i embalatges.

6) L'import dels deutes assumits pel destinatari de les operacions subjectes a l'impost amb contraprestació total o parcial.

S'exclouen de la base imposable³¹:

1) Les quantitats percebudes per raó de les indemnitzacions, diferents de les previstes prèviament.

2) Els descomptes i les bonificacions.

3) Les bestretes.

4) Els interessos per ajornament en el pagament posterior a la meritació (com les arres lliurades).

La LIVA també recull regles especials³² de quantificació de la base imposable en determinats supòsits (operacions amb contraprestació no monetària, lliurament de béns o prestació de serveis en una mateixa operació i amb preu únic, autoconsum, operacions vinculades, etc.) i regula les causes i el procediment de modificació de la base imposable.

(32) Articles 79 i 80 LIVA.

La base imposable en les adquisicions intracomunitàries³³ de béns es determina d'acord amb el que acabem de veure per als lliuraments de béns i les prestacions de serveis.

(33) Article 82 LIVA.

Finalment, la base imposable en les importacions³⁴ de béns amb caràcter general està constituïda pel valor en la duana, el qual s'ha de determinar d'acord amb mètodes específics que examinarem més endavant, en l'apartat corresponent als impostos duaners. En síntesi, es pot dir que al valor del bé hi cal afegir els drets de l'aranzel duaner comú i els altres gravàmens meritats fora

(34) Article 83 LIVA.

del territori d'aplicació de l'IVA, i també el cost de posar la mercaderia en el primer lloc de destinació dels béns a l'interior de la Unió Europea, que ha de figurar en la carta de transport o en un altre document.

1.5.2. Tipus de gravamen

El **tipus de gravamen** aplicable a cada operació subjecta a l'IVA és el vigent en el moment de la meritació. Es diferencien tres tipus de gravamen en l'IVA: el tipus general, el reduït i el superreduït.

Tipus de gravamen de l'IVA³⁵

⁽³⁵⁾Articles 90 i 91 LIVA.

1) Tipus general del 18%. S'aplica sempre que no correspongui a cap dels tipus reduït o superreduït.

2) Tipus reduït del 8%. S'aplica, per exemple, en els casos següents:

a) Els lliuraments, les adquisicions intracomunitàries o les importacions dels béns següents: els aliments i les begudes, excepte les alcohòliques; els animals, els vegetals, les llavors, els adobs i les aigües per a alimentació o reg; els ciclomotors de menys de 50 cc; el material mèdic i sanitari, incloent-hi les ulleres graduades i les lents de contacte; els habitatges, incloent-hi els garatges (fins a un màxim de dues places per habitatge) i els annexos que es transmetin conjuntament (no tenen aquesta consideració els locals de negoci); les flors, etc.

b) Les prestacions que esmentem a continuació: transport de viatgers, serveis d'hostaleria, acampada, balneari i restaurant; els serveis de caràcter agrícola, forestal i ramader; els de neteja de carrers, parcs i jardins públics; els de recollida d'escombraries i tractament de residus; l'entrada en locals públics de caràcter cultural (cinemes, teatres, circs, museus, exposicions, zoològics), etc.

c) Les importacions d'objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció.

3) Tipus superreduït del 4%. S'aplica a operacions com, per exemple:

a) Els lliuraments, les adquisicions intracomunitàries o les importacions dels béns següents: el pa, les farines panificables, la llet, els formatges, els ous, les fruites, les verdures, les hortalisses, els llegums, els tubercles i els cereals; els llibres, les revistes i els diaris; els vehicles destinats a ser autotaxis o autoturismes especials per al transport de minusvàlids; les medicines, etc.

b) Els serveis relatius a la reparació dels vehicles i les cadires de rodes per a minusvàlids, els arrendaments amb opció de compra d'edificis destinats a habitatges protegits, determinats serveis prestats en aplicació de la Llei 39/2006, de promoció de l'autonomia personal i atenció a les persones en situació de dependència, etc.

c) Des del 20 d'agost del 2011 fins al 31 de desembre del 2012, s'ha aplicat el tipus superreduït del 4% als lliuraments d'edificis o part d'edificis aptes per a la utilització com a habitatges, incloses les places de garatge, amb un màxim de dues unitats, i annexos que s'hi transmetin conjuntament.

1.5.3. Deduccions

La institució de la **deducció** constitueix un dels mecanismes essencials de l'impost, que serveix per a garantir-ne la neutralitat respecte als processos econòmics.

Com se sap, l'IVA sotmet a gravamen el valor afegit a un bé o servei en cada fase de la producció o comercialització d'aquest bé o servei, de manera que al final del cicle productiu la quota tributària total que grava el bé o servei esmentat ha de correspondre sempre al resultat d'aplicar el tipus percentual de l'impost aplicat al preu de venda al consumidor final. Pel que fa al mecanisme de funcionament de la deducció de l'impost suportat, cal diferenciar un règim general d'una sèrie de règims especials de deducció.

1) Règim general

La deducció³⁶ consisteix en la possibilitat que tenen els subjectes passius de restar de l'import de les quotes de l'IVA meritates o repercutides les quotes que hagin suportat en els béns i els serveis adquirits per a la realització d'operacions subjectes i no exemptes, que originen el dret a la deducció.

⁽³⁶⁾Article 92 LIVA.

A més, cal complir els **requisits** següents:

a) Les activitats empresarials o professionals s'han d'haver iniciat efectivament, i a més s'ha hagut de presentar declaració expressa d'inici a l'Administració. No obstant això, les quotes suportades o satisfetes amb anterioritat a l'inici de la realització habitual de lliurament de béns o prestacions de serveis corresponents a les activitats empresarials o professionals d'aquests béns o prestacions es poden deduir d'acord amb les regles dels articles 111-113 de la LIVA.

b) El subjecte passiu que tingui la condició d'empresari o professional a l'efecte de l'IVA ha d'estar en possessió de la factura o del document equivalent.

El dret a la deducció

L'article 92 de la LIVA estableix els requisits generals del dret a la deducció de les quotes suportades, d'acord amb els principis generals següents:

- Solament tenen dret a deducció els subjectes passius de l'impost.
- Són deduïbles les quotes suportades en les adquisicions o importacions de béns o serveis que s'hagin meritat en territori espanyol.
- Solament és procedent el dret a la deducció en la mesura que els béns i serveis adquirits s'utilitzin en la pràctica d'operacions que tenen el dret a la deducció.

El **dret a la deducció** s'origina en el mateix moment en què es meriten les quotes tributàries objecte de la deducció. En definitiva, de les quotes de l'IVA repercutit pel subjecte passiu als seus clients se'n dedueixen o resten les quotes que ha hagut de suportar en l'exercici de l'activitat, i la diferència, si és positiva, s'ingressa a Hisenda, i si és negativa, es pot optar per la devolució.

En parlar de les exempcions hem dit que en certs supòsits l'exempció és **plena o absoluta**, és a dir, que es poden deduir les quotes suportades pels lliuraments de béns o prestacions de serveis que s'hagin d'utilitzar en operacions no subjectes a imposició o que n'estan exemptes.

L'exempció és plena, per exemple, en les operacions d'exportació i les assimilades a aquestes operacions que en siguin exemptes, en les prestacions de serveis exempts relacionats amb els règims duaners suspensius i les àrees exemptes, i en certes operacions financeres i les operacions que, fetes fora del territori d'aplicació de l'impost, hagin originat el dret a la devolució, si han tingut lloc a la Península i les Balears.

2) Règims especials de deducció

Distingim quatre règims especials de deducció de l'impost: la regla de prorrata, el règim de deduccions en sectors diferenciats de l'activitat, la regularització de les deduccions per béns d'inversió i les deduccions anteriors al començament de les activitats empresarials o professionals.

Els diversos règims especials de deducció de l'impost són els següents:

a) La regla de prorrata³⁷. S'aplica quan el subjecte passiu fa unes operacions que donen dret a deducció i unes altres que no generen aquest dret, com operacions no subjectes o exemptes, de manera que les quotes tributàries suportades pel subjecte passiu en aquests casos no es poden deduir del tot, sinó en una proporció determinada (prorrata), que es calcula mitjançant un procediment especial.

Aquesta regla de prorrata presenta dues modalitats. D'una banda, la **modalitat general**, en què la deducció es calcula aplicant un percentatge (prorrata) sobre el total de quotes suportades en l'exercici d'una activitat, sense tenir en compte si es tracta d'operacions subjectes o exemptes. Aquest percentatge de deducció, que s'arrodoneix per excés, es calcula segons la fórmula següent: l'import total de les operacions deducibles entre l'import anual de les operacions i multiplicat per 100. L'aplicació d'aquesta regla es fa primer de manera provisional a partir de les operacions de l'any precedent, o de manera alternativa, amb un percentatge aprovat per l'Administració a proposta del subjecte passiu. Una vegada acabat l'any, es calcula el percentatge definitiu a partir de les operacions dutes a terme realment, i es regularitzen les deduccions provisionals practicades. I, d'altra banda, la **modalitat especial**, que es preveu per a mirar d'acostar aquest règim estimatiu de deducció a la realitat econòmica dels subjectes i perquè el subjecte passiu dedueixi exactament les quotes suportades. L'aplicació concreta d'aquesta modalitat no és més que una especificació de la prorrata general, sempre que es puguin individualitzar els béns i serveis adquirits i utilitzats exclusivament en operacions que originin el dret a la deducció o en les que no habilitin per a l'exercici del dret.

En el primer cas es poden deduir íntegrament les quotes de l'IVA suportat, mentre que en el segon cas no es pot deduir cap quota. Finalment, quan els béns o serveis s'utilitzin per a fer conjuntament les dues classes d'operacions (amb dret a deducció i sense dret a deducció), es recorre a les regles de la prorrata general.

b) El règim de deduccions en sectors diferenciats de l'activitat³⁸. De vegades els subjectes passius de l'impost poden dur a terme de manera conjunta activitats empresarials

Limitacions i exclusions del dret a deduir

Els articles 95 i 96 de la LIVA estableixen que no són deducibles, entre altres, les quotes suportades referents a l'adquisició de vehicles (aquells que, en general, no estiguin destinats a l'activitat empresarial o professional), els viatges, els aliments, l'hostaleria i els espectacles, i les joies.

⁽³⁷⁾Articles 102-106 LIVA.

⁽³⁸⁾Article 101 LIVA.

⁽³⁹⁾Articles 107-110 LIVA.

⁽⁴⁰⁾Articles 111-113 LIVA.

o professionals diferents, dins d'una activitat econòmica general, els règims de deducció de les quals també són diferents.

El legislador considera sectors diferenciats els següents: aquells en què les activitats exercides i els règims de deducció són diferents; les activitats acollides al règim especial simplificat, al d'agricultura, al de les operacions amb or d'inversió o al recàrrec d'equivalència; i les operacions d'arrendament financer.

En aquest cas, la regla general determina que el règim de deducció s'aplica independentment a cada sector d'activitat, es dedueix de l'IVA meritat l'IVA suportat que li correspongui i s'aplica, si fos possible, la prorata general.

c) **Regularització de les deduccions per béns d'inversió**³⁹. D'acord amb aquest règim especial, hi ha la possibilitat de deduir de manera immediata les quotes suportades per adquisició o importació de béns d'inversió. Ara bé, si el subjecte que s'acull a aquest règim està subjecte a prorata, cal que es donin una sèrie de circumstàncies en un període concret (quatre anys per a mobles i nou per a immobles), que motivin la regularització.

d) **Deduccions anteriors al començament de les activitats**⁴⁰. Després de la STJCE de 21 de març del 2000, s'ha modificat la redacció dels articles 111-113 de la LIVA. D'acord amb aquests preceptes, es permeten deduir, en general, les quotes suportades abans de l'inici d'una activitat aplicant un percentatge provisional, sotmès a una regularització posterior, proposat pel subjecte passiu o fixat per l'Administració. L'únic requisit que es demana per a aplicar la deducció és que els subjectes adquireixin la condició d'empresaris o professionals per a fer adquisicions o importacions de béns o serveis amb la intenció, confirmada pels elements objectius, de destinar-los a la realització d'activitats d'aquesta naturalesa. Per tant, ja no fa falta que l'inici de l'activitat es produeixi en el termini d'un any, com establia la redacció anterior de la LIVA, i continuen quedant excloses d'aquest règim de deducció les adquisicions que el subjecte passiu vulgui emprar en les activitats sotmeses al recàrrec d'equivalència o a algun dels règims especials d'agricultura, ramaderia o pesca.

1.6. Devolucions

El legislador preveu la possibilitat de traslladar, quan convingui, l'excés de quota suportada al període següent. Quan aquest excés, però, és massa elevat, les compensacions són insuficients i la situació es repeteix en el temps, es preveu el mecanisme de la **devolució** de les quotes.

Respecte a aquesta qüestió, es pot parlar d'uns supòsits generals de devolució i d'uns altres que atenen majoritàriament la finalitat de l'impost, que és gravar el consum efectiu en el territori d'aplicació de l'impost. Amb tot, en aquests últims supòsits es detecta també una certa finalitat proteccionista, és a dir que les mercaderies surten sense suportar cap tribut i competeixen en les mateixes condicions que les fabricades en el mercat de destinació.

Es diferencien els supòsits de devolució de l'impost següents:

a) **Supòsits generals**⁴¹. En el supòsit general de devolució, els subjectes passius que no hagin pogut fer les deduccions originades en un període de liquidació, perquè han excedit contínuament la quantia de les deduccions de les quotes meritades, tenen dret a sol·licitar la devolució del saldo a favor seu que hi hagi el 31 de desembre de cada any. La sol·licitud s'ha de formular en l'autoliquidació corresponent a l'últim període de liquidació de l'any. A partir del 2009, es dóna la possibilitat a tots els subjectes passius de l'impost, amb independència del seu volum d'operacions, de sol·licitar la devolució del saldo a favor seu que hi hagi al final de cada període de liquidació en els termes de l'article 116 de la LIVA, sense necessitat d'esperar l'última autoliquidació, sempre que aquests subjectes hagin optat per aplicar un període de liquidació mensual.

b) **Supòsits especials**⁴². Entre els supòsits especials de devolució, cal fer referència al règim de devolució a exportadors en règim de viatgers, que obtenen la devolució d'entitats

⁽⁴¹⁾Articles 115 i 116 LIVA.

⁽⁴²⁾Articles 117-119 bis LIVA.

col·laboradores instal·lades en ports i aeroports una vegada presenten una factura del venedor; el règim de devolució a empresaris o professionals establerts en el territori d'aplicació de l'impost de les quotes suportades per operacions fetes en altres estats de la Unió Europea; i el règim de devolució a empresaris o professionals no establerts en l'àmbit d'aplicació de l'impost, distingint els casos en què aquests subjectes resideixen en un altre estat de la Unió Europea, les Canàries, Ceuta o Melilla i els que estan establerts en qualsevol altre territori.

1.7. Règims especials

1) Règim simplificat

El règim simplificat⁴³ és un règim d'aplicació automàtica però renunciable. Els subjectes passius determinen amb referència a cada activitat a la qual resulti aplicable aquest règim simplificat l'import de les quotes que cal ingressar en concepte d'IVA mitjançant els **signes, índexs i mòduls** que determini l'ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda.

⁽⁴³⁾Articles 122 i 123 LIVA.

El règim simplificat resulta d'aplicació als subjectes passius que compleixen els requisits següents:

- a) Que siguin persones físiques o entitats en règim d'atribució de rendes en l'IRPF, integrades solament per persones físiques.
- b) Que facin habitualment activitats incloses en l'àmbit objectiu d'aquest règim simplificat, i dins dels límits fixats per a cadascuna d'aquestes activitats.
- c) Que el volum d'ingressos l'any immediatament anterior no superi els 450.000 euros per al conjunt de les seves activitats empresarials o professionals (300.000 euros per al conjunt de les activitats agrícoles, forestals i ramaderes), o que el volum de despeses per adquisicions l'any immediatament anterior no superi els 300.000 euros anuals.
- d) Que no hagin renunciat a l'aplicació del mètode d'estimació objectiva per signes, índexs o mòduls de l'IRPF per qualsevol de les seves activitats.
- e) Que no exerceixin altres activitats econòmiques que no estiguin compromeses en el règim simplificat, tret que per a aquestes activitats estiguin acollits als règims especials de l'agricultura, la ramaderia i la pesca o del recàrrec d'equivalència.

2) Règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca

El règim especial de l'agricultura⁴⁴, la ramaderia i la pesca és un règim d'aplicació automàtica però amb possibilitat de renúncia que s'aplica als titulars d'explotacions agrícoles, forestals, ramaderes o pesqueres que obtinguin directament productes naturals, vegetals o animals, dels seus cultius, explotacions o captures per a transmetre'ls a tercers.

⁽⁴⁴⁾Articles 124-134 bis LIVA.

Els subjectes passius acollits al règim especial d'agricultura, ramaderia i pesca no estan sotmesos, per les activitats incloses en aquest règim, a les obligacions de liquidació, repercussió o pagament de l'impost, ni a la presentació de les autoliquidacions corresponents. Així mateix, reben una **compensació a tant alçat** per l'IVA que suporten del 8,5% o 10% del preu de venda dels productes abonada per l'adquirent, el qual després la pot deduir.

Queden exclosos d'aquest règim els subjectes següents:⁽⁴⁵⁾Article 43 RIVA.

- a) Les societats mercantils.
- b) Les societats cooperatives o societats agràries de transformació.
- c) Els subjectes passius el volum d'operacions dels quals durant l'any immediatament anterior hagi superat les quantitats establertes reglamentàriament⁴⁵.
- d) Els subjectes passius que hagin renunciat a l'aplicació del règim d'estimació objectiva de l'IRPF per a qualsevol de les seves activitats econòmiques.
- e) Els subjectes passius que hagin renunciat a l'aplicació del règim simplificat de l'IVA.
- f) Els empresaris o professionals el volum d'adquisicions dels quals durant l'any immediatament anterior hagi superat els 300.000 euros.

3) Règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció

El règim especial de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció⁴⁶ és un règim especial d'aplicació voluntària. S'aplica als lliuraments que facin els subjectes passius revenedors (que és el subjecte empresari que fa habitualment aquests lliuraments) de béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, en l'adquisició dels quals es donen certs requisits, amb la finalitat d'evitar sobreimposicions produïdes quan el revenedor ha adquirit els béns a subjectes sense dret a deducció o que no tenen la condició de subjectes passius de l'IVA, i que una vegada venuts tornen a ser gravats.

⁽⁴⁶⁾Articles 135-139 LIVA.

La base imposable a l'efecte de l'IVA és el marge de benefici de cada operació minorada en la quota de l'IVA que hi correspon. Aquest marge està constituït per la diferència entre el preu de la venda (la contraprestació del lliurament o venda més IVA) i el preu de la compra (el corresponent a l'adquisició més IVA); el marge en la quota d'IVA que hi correspon és minorat.

L'àmbit objectiu d'aplicació és el següent:

- a) En primer lloc, s'aplica als lliuraments de béns usats, objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció adquirits en el territori comunitari (dins del país o en un altre país membre) pel revenedor a una sèrie de subjectes, que es caracteritzen perquè no poden deduir l'IVA en el moment de la compra del bé i, concretament, a persones que no actuïn com a empresaris o professionals; a un empresari o professional que es beneficiï del règim de franquícia de l'impost en el país membre de l'inici de l'expedició o del transport del bé, sempre que aquest bé tingui per a l'empresari o professional en qüestió la consideració de bé d'inversió; a un empresari o professional en virtut d'un lliurament exempt de l'impost; i a revenedors que hagin aplicat als seus propis lliuraments aquest règim especial.
- b) En segon lloc, és aplicable quan es tracti de lliuraments d'objectes d'art, antiguitats o objectes de col·lecció importats prèviament pel subjecte passiu revenedor.
- c) En tercer lloc, afecta els lliuraments d'objectes d'art adquirits a empresaris o professionals en virtut d'operacions a les quals s'hagi aplicat el tipus reduït.

4) Règim especial de l'or d'inversió

Es consideren **or d'inversió** els lingots o làmines d'or i les monedes d'or que compleixen els requisits recollits en la mateixa LIVA⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Articles 140-140 *sexies* LIVA.

Contingut del règim especial

Hi ha dues operacions que estan exemptes de l'IVA:

a) Els lliuraments, adquisicions intracomunitàries i importacions d'or d'inversió, però no pas les prestacions de serveis que tinguin per objecte or d'inversió, ni les adquisicions intracomunitàries d'or d'inversió si l'empresari que fa el lliurament ha renunciat a l'exempció de l'IVA en el règim especial en el país membre d'origen. Aquesta exempció pot ser objecte de renúncia sempre que el transmissor es dediqui habitualment a la producció o transformació d'or d'inversió i sempre que l'adquirent sigui un empresari o professional que actua en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals. Si es renuncia a l'exempció, el subjecte passiu de l'IVA és l'empresari o professional pel qual es fa l'operació gravada.

b) Els serveis de mediació en les operacions esmentades en l'apartat anterior (lliuraments, adquisicions intracomunitàries i importacions d'or d'inversió). Aquesta exempció pot ser objecte de renúncia sempre que el destinatari del servei de mediació sigui un empresari o professional que actua en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals. Si es renuncia a l'exempció, el subjecte passiu de l'IVA és l'empresari o professional pel qual es fa l'operació gravada.

Les quotes de l'IVA suportades no són deduïbles en la mesura que els béns o serveis adquirits o importats s'utilitzin en la realització de lliuraments exempts d'or en inversió, però sí que ho són en quatre casos: quan el proveïdor de l'or adquirit hagi fet la renúncia a l'exempció o quan l'empresari que fa el lliurament intracomunitari també hagi renunciat a l'exempció en el país membre d'origen, quan en el moment de l'adquisició o importació l'or no reuneixi els requisits per a considerar-lo or d'inversió, quan es tracti de serveis que consisteixin en el canvi de forma, de pes o de llei d'aquest or i quan es tracti de l'adquisició o importació de béns i serveis vinculats a la producció directa d'or d'inversió o a l'obtenció mitjançant transformació d'aquest or per part dels empresaris o professionals que en facin el lliurament posterior.

5) Règim especial de les agències de viatges

El règim especial de les agències de viatges⁴⁸ és obligatori i irrenunciable. L'àmbit d'aplicació d'aquest règim comprèn les operacions fetes per les agències de viatges quan actuen en nom propi respecte als viatgers i utilitzen en el viatge béns lliurats o serveis prestats per altres empresaris o professionals, i les operacions fetes per organitzadors de circuits turístics en les quals es donin les circumstàncies anteriors.

⁽⁴⁸⁾Articles 141-147 LIVA.

Hi ha una sèrie d'operacions excloses d'aquest règim especial:

- a) Les vendes al públic fetes per agències detallistes de viatges organitzats per majoristes.
- b) Les vendes dutes a terme utilitzant per al viatge exclusivament mitjans de transport o d'hostaleria propis.

La base imposable de les operacions sotmeses a aquest règim està formada pel marge brut de l'agència de viatges.

Marge brut de l'agència de viatges

El marge brut de l'agència de viatges està format per la diferència entre el preu total cobrat al client (exclòs l'IVA) i l'import efectiu, impostos exclosos, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis fets per altres empresaris o professionals per a utilitzar-los en el viatge, que redundin en benefici del viatger (no s'inclouen en aquest apartat les operacions de compravenda o canvi de moneda estrangera, ni les despeses de telèfon, tèlex, correspondència i altres d'anàlogues fetes per l'agència).

El càlcul de la base pot ser d'operació per operació, o globalment per a cada període impositiu.

6) Règim especial del recàrrec d'equivalència

El règim especial del recàrrec d'equivalència⁴⁹ és obligatori i irrenunciable. L'àmbit d'aplicació d'aquest règim inclou els **comerciants detallistes que siguin persones físiques** o entitats en règim d'atribució de rendes en l'IRPF, en què els membres siguin persones físiques que comercialitzin articles o productes de qualsevol naturalesa, tret dels que la llei o el reglament exceptuen de manera expressa.

(49) Articles 148-163 LIVA.

En aquest règim especial els detallistes queden alliberats de gairebé totes les obligacions de gestió o liquidació de l'impost, ja que les exaccions corresponents a les vendes són a càrrec dels proveïdors mitjançant el recàrrec d'equivalència, que aquests proveïdors repercuteixen als detallistes juntament amb la quota d'IVA que resulti meritada. Per tant, són els proveïdors els encarregats de liquidar i ingressar aquest recàrrec; d'això li ve el nom (equival a l'IVA en la fase detallista).

D'altra banda, els detallistes no poden deduir les quotes suportades en l'exercici de la seva activitat, i només tenen obligació d'expedir una factura o un document equivalent quan els seus destinataris tinguin la condició de subjecte passiu de l'impost. La base a la qual s'aplica el recàrrec és la mateixa que per a l'IVA.

Els tipus de recàrrec d'equivalència són els següents:

- El 4% amb caràcter general.
- L'1,75% per als lliuraments de béns objecte de l'impost especial sobre les labors de tabac, des de l'1 de gener de 1997.
- El 1% per als lliuraments de béns als quals sigui aplicable el tipus de gravamen del 8%.
- El 0,5% per als lliuraments de béns als quals sigui aplicable el tipus del 4%.

7) Règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica

El règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica⁵⁰ es configura com un règim opcional que s'aplica a totes les prestacions de serveis electrònics que s'entenen fetes en el territori de la Unió Europea i al qual es poden acollir els empresaris o professionals no establerts a la Unió Europea que presten serveis electrònics a particulars que tinguin el domicili o residència habitual en territori comunitari.

(50) Articles 163 bis - 163 *quater* LIVA.

Les obligacions formals que té l'empresari o professional són les següents:

- a) Declarar per via electrònica l'inici, la modificació o el cessament de les seves operacions compreses en aquest règim (l'Administració tributària espanyola ha de notificar llavors també per via electrònica a l'empresari o professional el seu número d'identificació).
- b) Presentar per via electrònica una autoliquidació de l'IVA per a cada trimestre, independentment que hagi subministrat serveis electrònics o no. Aquesta autoliquidació ha d'incloure, per a cada país membre de consum, el valor total dels serveis prestats, la quantitat global de l'IVA corresponent a cada país membre i l'import total, resultant de la suma de totes les quantitats.
- c) Ingressar l'import declarat en euros en el compte bancari designat per l'Administració tributària.
- d) Mantenir durant un període de deu anys un registre de les operacions incloses en aquest règim especial, que ha d'estar a la disposició de les administracions tributàries de tots els països membres.
- e) Expedir i lliurar una factura o un document substitutiu.

Els empresaris o professionals que s'acullin a aquest règim especial tenen dret a la devolució de les quotes de l'IVA suportades o satisfetes en l'adquisició o importació de béns i serveis que s'han d'entendre fetes en el territori d'aplicació de l'impost, aplicant el procediment de devolució que preveu l'article 119 bis de la LIVA i sense necessitat de nomenar un representant.

8) Règim especial del grup d'entitats

El règim especial del grup d'entitats⁵¹ té un caràcter optatiu per als empresaris i professionals que formen part d'un grup d'entitats, que està format per una entitat dominant i les seves entitats dependents, d'acord amb el règim de consolidació fiscal de l'IS.

⁽⁵¹⁾Articles 163 *quinquies* - 163 *novies* LIVA.

Contingut bàsic del règim especial

Es caracteritza pel fet de preveure dues modalitats de determinació de la base imposable. En la primera, la base imposable de les operacions intragrup és el cost dels béns i serveis utilitzats directament o indirectament, totalment o parcialment, en la realització d'aquestes operacions i per les quals s'ha satisfet l'impost. En la segona, les operacions intragrup constitueixen un sector diferenciat de l'activitat al qual s'entenen afectes els béns i serveis utilitzats en aquestes operacions i pels quals s'ha satisfet l'impost.

Totes les entitats del grup tenen les obligacions generals de l'article 164 de la LIVA, excepte el pagament del deute o la sol·licitud de compensació o devolució, que correspon a l'entitat dominant.

Finalment, s'afegeix la responsabilitat solidària del pagament del deute per a totes les entitats del grup.

1.8. Gestió de l'impost

Amb caràcter general, excepte per a la modalitat d'importacions, la determinació del deute tributari es fa mitjançant el procediment d'autoliquidació i l'ingrés posterior pel subjecte passiu. En les importacions, són les administracions de duanes les encarregades de liquidar el deute.

Les obligacions formals que han de complir els subjectes passius de l'IVA⁵² són múltiples, tant els sotmesos al règim general com a algun dels règims especials:

⁽⁵²⁾Article 164 LIVA.

1) Així, es pot parlar de l'obligació que tenen aquests subjectes de **presentar autoliquidacions periòdiques** de l'IVA en el període de liquidació que correspon al trimestre natural, si bé el subjecte passiu pot optar per presentar autoliquidacions mensuals.

2) Juntament amb aquestes declaracions, hi ha el deure de **presentar una declaració resum anual** (excepte per als acollits al règim de recàrrec d'equivalència o al d'agricultura), cosa que s'ha de fer en el moment de presentació de la declaració relativa a l'últim trimestre.

3) A més de les autoliquidacions i de la declaració resum, n'hi ha una de caràcter informatiu i de recapitulació per als qui fan **lliuraments i adquisicions intracomunitaris** de béns, i prestacions i adquisicions intracomunitàries de serveis, i autoliquidacions no periòdiques per als qui fan operacions de poca transcendència tributària.

Altres **obligacions formals**⁵³ que han de complir els subjectes passius d'aquest impost són les següents:

⁽⁵³⁾Articles 165 i 166 LIVA.

1) Obligacions de caràcter censal, relatives a la comunicació de l'inici, la modificació i el cessament de l'activitat.

2) Obligacions de facturació (lliurar, conservar i expedir factures).

3) Obligacions de caràcter comptable (llibres de registres de factures emeses i rebudes, i també de béns d'inversió).

2. Impostos especials

2.1. Naturalesa i fonts normatives

En la majoria dels sistemes tributaris europeus, i especialment en el nostre país, hi ha hagut determinats impostos que graven de manera indirecta el **consum específic** d'una sèrie de productes (tabac, alcohol, petroli, electricitat i carbó). Avui dia, aquests impostos són una font important d'ingressos per al país, si bé la justificació que se'n fa es basa en l'efecte nociu de consumir-ne, sia per a la salut o per al medi ambient.

Accises

Els impostos que graven de manera indirecta el consum específic d'una sèrie de productes són coneguts en la terminologia comunitària com a *accises*.

Harmonització de les disposicions comunitàries

Amb motiu de la integració d'Espanya a la Unió Europea, la regulació d'aquestes figures impositives s'ha mirat d'harmonitzar amb les disposicions comunitàries vigents, tal com indica l'exposició de motius de l'actual Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials, modificada per la Llei 66/1997, de 30 de desembre, per la qual es crea l'impost sobre l'electricitat, i per la Llei 22/2005, de 18 de novembre, que introdueix l'impost sobre el carbó. Aquesta llei la desplega el RD 1165/1995, de 7 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament dels impostos especials. La normativa comunitària d'harmonització es troba en les directives següents: 92/79, 80, 81, 82, 83 i 84/CEE, del Consell, de 19 d'octubre de 1992; 95/59 i 60/CEE, del Consell, de 27 de novembre de 1995; 2003/96/CE, del Consell, de 27 d'octubre del 2003; i 2008/118/CE, del Consell, de 16 de desembre del 2008.

Seguint la regulació d'aquestes figures impositives, es diferencien cinc grups: els impostos especials sobre la fabricació especial sobre determinats mitjans de transport, l'impost especial sobre el carbó, l'impost sobre les primes d'assegurances i l'impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs.

2.2. Impostos especials de fabricació

Els impostos següents tenen la consideració d'impostos especials de fabricació: en primer lloc, els impostos sobre l'alcohol i les begudes alcohòliques, que comprenen les figures següents: l'impost sobre la cervesa, l'impost sobre el vi i les begudes fermentades, l'impost sobre productes intermedis i l'impost sobre l'alcohol i les begudes que en deriven. En segon lloc, l'impost sobre hidrocarburs. En tercer lloc, l'impost sobre les labors del tabac. I en quart lloc, finalment, l'impost sobre l'electricitat.

2.2.1. Naturalesa i àmbit d'aplicació

Els impostos especials de fabricació es configuren com a tributs de naturalesa **indirecta**, l'objecte de gravamen dels quals és el consum específic dels productes esmentats anteriorment, que són definits per uns codis o partides aranzel·làries de nomenclatura combinada, i de **manera monofàsica**, és a dir, subjec-

tant una sola de les fases del cicle de producció, com la fabricació, la importació o, si escau, la introducció en l'àmbit territorial intern dels béns subjectes a gravamen.

A més, aquests impostos es caracteritzen pel fet que són **reals, objectius i instantanis**, i se **superposen a l'IVA**, ja que són compatibles amb la imposició general sobre el consum.

Finalment, des del 2002, els impostos especials de fabricació són impostos **cedits** a les comunitats autònomes. En general, la cessió és parcial (58%), excepte en el cas de l'impost sobre l'electricitat, que és cedit totalment (100%), i en tots els casos la cessió és només del rendiment obtingut en cada comunitat, calculat segons el consum tingut (alcohol, electricitat), els lliuraments fets (hidrocarburs) o les vendes produïdes (tabac), sense incloure-hi en cap cas la cessió de competències normatives ni de gestió.

Respecte a l'**àmbit d'aplicació** dels impostos especials, cal dir que no és únic; en aquest sentit, el legislador distingeix l'àmbit territorial intern del comunitari, per satisfer les exigències harmonitzadores i l'existència de territoris en què no s'apliquen les disposicions comunitàries. L'àmbit territorial intern dels impostos especials inclou solament la Península i les Balears, i en queden fora, per tant, les Canàries, Ceuta i Melilla, encara que hi ha excepcions a aquesta exclusió general. Finalment, cal indicar que gaudeixen d'un règim especial per raó del territori Navarra i el País Basc.

2.2.2. Fet imposable i exempcions

1) Aspecte material

La **subjecció** als impostos especials es produeix en termes generals quan tenen lloc algunes de les operacions o situacions (com la fabricació, la importació i la introducció en l'àmbit territorial intern) dels productes objecte d'aquests impostos, amb la finalitat d'incorporar-los al tràfic mercantil.

Per tant, som davant un fet imposable complex del qual es poden extreure almenys tres **pressupòsits** de fet diferents.

Excepcions

Algunes excepcions a l'exclusió general són, per exemple, els casos següents:

- A les Canàries s'apliquen els impostos especials sobre la cervesa, sobre productes intermedis, sobre l'alcohol i begudes que en deriven i sobre l'electricitat.
- A Ceuta i Melilla s'aplica l'impost especial sobre l'electricitat.

Fabricació, importació i introducció de productes

⁽⁵⁴⁾Article 64 *sexies* LIE.

a) Cal entendre per **fabricació** de productes gravats tant l'extracció o l'obtenció d'aquests productes com qualsevol altre procés de transformació de productes objecte d'imposició en altres de diferents, que també hi estiguin subjectes (article 15 LIE).

b) Pel que fa a la **importació** de productes gravats, es produeix quan aquests productes entren en l'àmbit territorial comunitari procedents de tercers països per incorporar-se al mercat de manera definitiva, tant si entren per les fronteres comunitàries com si ho fan, per exemple, des de zones o dipòsits francs, o si eren sotmesos a un règim duaner suspensiu.

c) Finalment, la **introducció** dels productes gravats en l'àmbit territorial intern s'origina quan aquests productes procedeixen d'un altre país comunitari i la destinació que tenen és el tràfic comercial i no pas merament particular. Aquesta operació té, amb tot, una excepció quan el producte gravat és l'energia elèctrica (impost especial sobre l'electricitat, en vigor des de l'1 de gener de 1998), ja que en aquest cas ha rebut la denominació expressa d'*adquisició intracomunitària* i remet per a fer-ne la determinació concreta a la LIVA⁵⁴.

Aquestes tres operacions defineixen positivament el fet imposable des de la configuració material, però no s'ha de passar per alt la finalitat de donar sortida definitiva al producte o d'incorporar-lo al tràfic comercial⁵⁵, de manera que fins que no es dugui a terme aquesta incorporació el producte es troba en un règim suspensiu, que s'acabarà amb la realització dels supòsits que originen la meritació de l'impost, com veurem quan n'examinem l'aspecte temporal.

⁽⁵⁵⁾Article 4.20 LIE.

Aquesta mateixa finalitat, donar sortida comercial al producte gravat, es posa de manifest quan s'examinen els supòsits legals de no-subjecció⁵⁶. D'aquesta manera, no se sotmeten a gravamen les pèrdues o minves dels productes objecte d'imposició produïdes durant el règim suspensiu, incloses la destrucció total o la pèrdua irremeiable d'aquests objectes.

⁽⁵⁶⁾Articles 6 i 7.10 LIE.

2) Aspecte espacial

Aquest tema ja ha estat tractat en parlar de l'àmbit d'aplicació dels impostos especials de fabricació, que no és únic perquè el legislador distingeix un àmbit territorial intern (format per la Península i les Balears) d'un de comunitari, en què operen les normes sobre circulació intracomunitària de productes gravats, amb un important paper respecte als règims suspensius.

3) Aspecte temporal

El fet imposable dels impostos especials de fabricació⁵⁷ és complex, i això es veu en examinar el moment de fer-ne la meritació, en la mesura que el legislador en concreta el perfeccionament considerant no solament la fabricació, la importació i la introducció de determinats productes, sinó també una sèrie de circumstàncies que es produeixen durant un període més o menys dilatat, amb la finalitat d'introduir o incorporar els béns gravats en els circuits comercials. Ara bé, no és pas per això que l'impost deixa de ser instantani.

⁽⁵⁷⁾Article 7 LIE.

Considerant les situacions o operacions descrites relatives a l'aspecte material, es pot parlar amb caràcter general de **tres moments de la meritació**: en els supòsits de **fabricació**, quan es produeix la sortida de la fàbrica o del dipòsit fiscal amb destinació al mercat interior, en els supòsits d'**importació**, en el moment en què s'origina el deute duaner d'importació i en els supòsits d'**introducció**, quan es produeix el lliurament.

4) Exempcions

Sense perjudici de les exempcions que recull la llei per a cadascun dels impostos especials de fabricació (art. 21, 42, 51, 61 i 64 *quinquies* LIE), el legislador en l'article 9 preveu una sèrie d'exempcions comunes a tots els impostos de fabricació en el marc general de les relacions internacionals, exempcions que es duen a terme mitjançant la devolució de l'import prèviament pagat.

Hi ha altres exempcions en relació amb cadascun dels impostos especials de fabricació, unes de caràcter general, com la del gasoil destinat a l'agricultura, altres d'objectives, com la relativa a la producció de vinagre, i altres de subjectives, com les transmissions petites entre particulars dins de certs límits.

2.2.3. Subjectes passius

La LIE estableix, en l'article 8, dues modalitats de subjectes passius: com a contribuents i com a substituïts del contribuents.

1) **Modalitat de contribuents.** Tenen aquesta condició, en els supòsits de fabricació, els dipositaris autoritzats en l'àmbit dels quals es produeix la sortida del bé de la fàbrica o del dipòsit; en els supòsits d'importació, l'obligat al pagament del deute duaner; en els casos d'introducció del bé, els destinataris registrats i els receptors i dipositaris autoritzats que reben la mercaderia.

2) **Modalitat del substituït del contribuents**⁵⁸. Pel que fa al substituït del contribuents, que es preveu per als supòsits de circulació intracomunitària de béns, cal indicar que tenen aquesta condició, per a garantir el pagament de l'impost, el representant fiscal del dipositari autoritzat o l'empresari domiciliat en un altre país comunitari que envia productes a l'àmbit territorial intern.

Els subjectes passius estan obligats a **repercutir** les quotes meritades als adquirents dels productes que són objecte d'impostos especials, els quals tenen l'obligació de suportar-les, atès que no s'ha de passar per alt que la finalitat d'aquests impostos consisteix a gravar el consum d'aquests productes. La quota repercutida, en general, s'ha de consignar en la factura de manera separada i s'hi ha d'indicar el tipus impositiu aplicat. Amb tot, la llei exclou la possibilitat de repercutir les quotes que siguin resultat de liquidacions d'actes de la Inspecció i d'estimació indirecta de bases, les quals han de ser suportades directament pels subjectes passius.

Operacions exemptes en la LIE

Per exemple, estan exemptes en la LIE les operacions de fabricació i importació de productes objecte d'aquests supòsits quan la destinació d'aquests productes siguin les organitzacions internacionals, les representacions diplomàtiques o consulars, les forces armades de l'OTAN, l'aprovisionament de vaixells i aeronaus que facin navegació internacional, etc. El fonament d'aquestes últimes exempcions és que els consums que es fan fora de l'àmbit territorial comunitari no suportin cap gravamen.

⁽⁵⁸⁾ Article 8.3 LIE.

Finalment, el legislador preveu, juntament amb els subjectes passius, uns supòsits de **responsabilitat solidària**⁵⁹ per als casos d'importacions i irregularitats en la circulació intracomunitària.

⁽⁵⁹⁾Articles 8.5 i 6 LIE.

2.2.4. Quantificació i gestió

En les disposicions legals comunes a tots els impostos especials de fabricació, el legislador es limita a indicar que per a determinar la base imposable s'ha de tenir en compte amb caràcter general el règim d'estimació directa, excepte en els supòsits en què sigui pertinent aplicar l'estimació indirecta, d'acord amb l'article 53 de la LGT. A aquesta base imposable s'hi ha aplicar el tipus de gravamen vigent en el moment de la meritació.

Així mateix, les normes que regulen cadascuna de les figures impositives de fabricació especifiquen quin és el tipus i la base aplicables als productes gravats. A manera d'exemple, n'esmentarem alguns:

1) **L'impost sobre l'alcohol i les begudes alcohòliques**⁶⁰ inclou quatre modalitats impositives diverses. En totes aquestes modalitats, la base imposable està constituïda pel volum de producte expressat en hectolitres a una temperatura de 20 graus centígrads, si bé els productes que són objecte de gravamen varien.

⁽⁶⁰⁾Articles 25, 33 i 38 LIE.

Productes intermedis i alcohol i begudes que en deriven

S'entén per *productes intermedis* aquells diferents del vi, les begudes fermentades i la cervesa, amb una graduació superior a l'1,2% i inferior al 22%. Les diferències es veuen en el tipus de gravamen, que per al vi i les begudes fermentades és del 0%, i per a la resta varia segons de la quantitat d'hectolitres i del grau alcohòlic.

2) En **l'impost sobre hidrocarburs**⁶¹, la base imposable es mesura segons unitats de volum o energia i el tipus de gravamen s'expressa en quantitats fixes d'euros per unitats de mesura o energia, que són molt variables, depenent de la naturalesa del producte.

⁽⁶¹⁾Articles 48, 50 i 50 bis LIE.

Exemple de benefici fiscal en l'impost sobre hidrocarburs

Per exemple, a partir del 2003 s'aplica un tipus impositiu zero als biocarburants com l'alcohol etílic i metílic i altres productes, i a partir del 2006 també s'aplica el tipus zero al gas natural utilitzat com a combustible o carburant, en tots dos casos amb una clara finalitat mediambiental.

3) En **l'impost sobre les labors del tabac**⁶², la base imposable de vegades està constituïda per la xifra d'unitats i de vegades pel valor del producte. El tipus de gravamen, en el primer cas, és específic, és a dir, una quantitat fixa per unitat, i en el segon cas, és un tipus *ad valorem* (alíquot) dels diferents productes.

⁽⁶²⁾Articles 58 i 60 LIE.

4) En l'**impost sobre l'electricitat**⁶³, la base imposable resulta d'aplicar un coeficient a l'import determinat com a base imposable de l'IVA, excloent la quota d'aquest impost. A aquesta base imposable s'hi aplica un tipus proporcional. Les quotes resultants, no obstant això, no han de ser inferiors a una sèrie de quanties establertes en la norma mateixa.

⁽⁶³⁾Articles 64 ter i 64 quater LIE.

Finalment, pel que fa a la **gestió** dels impostos especials de fabricació, cal assenyalar que es liquiden amb caràcter general mitjançant una autoliquidació que comprèn les quotes meritades dins de cada mes natural, amb l'excepció de les importacions, que segueixen el mateix règim que els impostos duaners.

Així mateix, no s'ha de passar per alt que els diversos operadors dels béns gravats, atesa la singularitat d'aquests béns (hidrocarburs, alcohol, tabac), estan sotmesos a un control estricte i s'estableixen nombrosos deures formals i **controls administratius** específics que afecten tant la localització dels productes com la fabricació, la transformació, l'emmagatzematge, i la distribució o venda d'aquests productes.

2.3. Impost especial sobre determinats mitjans de transport

L'impost especial sobre determinats mitjans de transport⁶⁴ és un impost cedit a les comunitats autònomes des del 2002. En concret, se cedeix el 100% del rendiment obtingut per les primeres matriculacions de vehicles que hagin tingut lloc en el territori de la comunitat autònoma, tenint en compte que la primera matriculació definitiva s'ha de fer a la província on el subjecte passiu tingui el domicili fiscal. La cessió també inclou les competències de gestió de l'impost i algunes competències normatives, en els termes que veurem a continuació.

⁽⁶⁴⁾Articles 65-74 LIE.

2.3.1. Fet imposable i exempcions

1) Aspecte material

La subjecció a l'impost és donada per la **primera matriculació** definitiva a Espanya o per la utilització de determinats mitjans de transport nous o usats, com els vehicles automòbils de motor, les embarcacions i els vaixells de més de set metres i mig d'eslora o les aeronaus de motor.

La subjecció per la utilització o l'ús d'aquests mitjans es produeix quan no se sol·licita la matriculació corresponent passats trenta dies des que es van començar a usar.

Els **supòsits de no-subjecció** en cadascun dels mitjans de transport gravats són nombrosos. La majoria tenen en compte la destinació que es doni als automòbils, les embarcacions i les aeronaus (per exemple, ús sanitari, agrícola,

comercial o industrial, d'esplai o de transport de viatgers), o la classe de vehicle (autobusos, cotxes de minusvàlids, els de dues o tres rodes, les aeronaus amb un pes inferior a 1.550 quilograms, etc.).

2) Aspecte espacial

L'impost especial sobre determinats mitjans de transport s'exigeix en tot el territori espanyol, sense perjudici de les particularitats del País Basc i Navarra.

3) Aspecte temporal

La **meritació** de l'impost es produeix amb caràcter general en el moment en què se sol·licita la primera matriculació definitiva. Ara bé, considerant els altres possibles supòsits de subjecció, l'impost es merita quan s'utilitzi el mitjà de transport durant més de trenta dies sense sol·licitar-ne la matriculació, o quan en un termini de quatre anys es modifiquin les circumstàncies en què se'n va determinar la no-subjecció o la possible exempció.

4) Exempcions

Les **exempcions** també són nombroses i de vegades se n'exigeix el reconeixement previ per part de l'Administració. La majoria es concedeixen segons l'ús o la finalitat que es doni a cada mitjà de transport (els de lloguer, els utilitzats en autoescoles, els taxis, etc.) o segons el titular (els que porten placa diplomàtica, els matriculats a nom de l'Estat, comunitats autònomes o corporacions locals, etc.).

2.3.2. Subjectes passius, quantificació i gestió

Com a regla general, són **subjectes passius** les persones o entitats en nom de les quals es fa la primera matriculació del mitjà de transport, i també, com a excepció, el qui l'utilitza una vegada transcorregut el termini de trenta dies esmentat en relació amb el fet imposable.

La **base imposable** d'aquest impost varia segons el caràcter nou o usat del mitjà de transport. Així, quan es tracta d'un mitjà nou, la base coincideix amb la de l'IVA o impost equivalent, i si no, amb l'import total de la contraprestació, mentre que si es tracta d'un mitjà usat, la base és fixada pel valor de mercat. Es preveu un únic supòsit de reducció del 30% a la base imposable de l'impost a favor de les caravanes i els vehicles condicionats com a habitatge.

Pel que fa al **tipus de gravamen**, que és el vigent en el moment de la meritació, és fixat per la comunitat autònoma respectiva, dins dels límits que estableix l'article 51 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs a

les comunitats autònomes, i varia segons la classe de mitjà de transport i del territori en què s'apliqui. Si la comunitat autònoma no aprova els tipus, els aplicables són els que preveu subsidiàriament l'article 70 de la LIE.

Tipus de gravamen

El tipus de gravamen varia segons la classe de mitjà de transport i l'emissió de CO₂:

- 0% per a vehicles amb emissions no superiors a 120 grams per quilòmetre o 100 grams per quilòmetre per a motocicletes;
- 4,75% per a vehicles amb emissions entre 120 i 160 grams per quilòmetre, o entre 100 i 120 grams per quilòmetre per a motocicletes (3,75% a les Canàries i 0% a Ceuta i Melilla);
- 9,75% per a vehicles amb emissions entre 160 i 200 grams per quilòmetre o entre 120 i 140 grams per quilòmetre per a motocicletes (8,75% a les Canàries i 0% a Ceuta i Melilla);
- 14,75% per a vehicles amb emissions superiors a 200 grams per quilòmetre o superiors a 140 grams per quilòmetre per a motocicletes (13,75% a les Canàries i 0% a Ceuta i Melilla); i
- 12% per a altres mitjans de transport, com embarcacions o avionetes (11% a les Canàries i 0% a Ceuta i Melilla).

Finalment, pel que fa a la **gestió** de l'impost, cal destacar que el subjecte passiu autoliquida i ingressa el deute segons un procediment que varia depenent de si es tracta d'un vehicle nou o usat. En tot cas, s'ha de tenir en compte que, d'acord amb la Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs a les comunitats autònomes, la comunitat autònoma s'ha de fer càrrec, per delegació de l'Estat, de la gestió, liquidació, recaptació i revisió d'aquest impost.

2.4. Impost especial sobre el carbó

La Llei 22/2005, de 18 de novembre⁶⁵ ha introduït un impost especial sobre el carbó, que s'aplica a la Península i les Balears.

⁽⁶⁵⁾Articles 75-81 LIE.

El **fet imposable** d'aquest impost és la primera venda o lliurament de carbó i també l'autoconsum d'aquest bé.

Com a **supòsits de no-subjecció**, s'esmenta la destinació del carbó fora de la Unió Europea i l'autoconsum per subjectes situats fora de la Unió Europea.

Així mateix, es declaren **exemptes** la revenda del carbó i determinades destinacions d'aquest producte (producció elèctrica, combustible domèstic, etc.).

Els **subjectes passius** de l'impost són els productors, extractors, importadors o adquirents intracomunitaris de carbó i la LIE preveu la repercussió de la quota als adquirents d'aquest bé.

Aquesta **quota** s'obté a partir d'una base imposable que té en compte el poder energètic del carbó en gigajoules, a la qual s'aplica un tipus de 0,15 euros per gigajoules.

Pel que fa a la **gestió** de l'impost, es basa en un règim d'autoliquidació trimestral, al qual s'afegeix l'obligació de presentar una declaració resum anual.

2.5. Impost sobre les primes d'assegurances

L'article 12 de la Llei 13/1996, de 30 de desembre, ha creat i ha regulat aquest impost, aplicable a partir de 1997 en tot el territori espanyol. El legislador s'ha estimat més establir el règim d'aquest impost sobre les primes d'assegurances en una seu independent i fora de la LIE, quan per les característiques d'aquesta figura impositiva (grava un consum específic) s'hauria d'integrar en la disciplina d'aquests consums específics.

És un impost indirecte i no cedit a les comunitats autònomes que grava la realització de les operacions d'assegurança i capitalització relacionades en l'article 3 de la Llei 30/1995, de 8 de novembre, d'ordenació i supervisió de les assegurances privades.

2.5.1. Fet imposable i exempcions

La **subjecció** a l'impost s'entén produïda quan aquestes operacions s'entenguin fetes en territori espanyol, segons diferents punts de connexió (lloc de localització del risc o del compromís i, si no, lloc de localització de la seu econòmica, establiment permanent o domicili del contractant quan aquest contractant sigui un empresari o professional dedicat a aquesta activitat asseguradora), i, a més, quan siguin concertades per entitats asseguradores que operin a Espanya. Com a supòsit de no-subjecció, queden excloses les operacions derivades dels concerts que aquestes entitats estableixin amb organismes de l'Administració de la Seguretat Social.

Cal tenir en compte, a més, que la llei preveu una llista amb supòsits d'**exempció**: assegurances socials obligatòries i assegurances col·lectives que instrumentin sistemes alternatius en els plans i fons de pensió, assegurances de vida, operacions de capitalització, operacions de reassegurances, operacions d'assegurança de caució, operacions d'assegurança d'assistència sanitària i malaltia, etc.

L'impost es **merita** en el moment en què se satisfacin les primes i, en cas de fraccionament d'aquestes primes, en el moment en què es faci cadascun dels pagaments fraccionats.

2.5.2. Subjectes passius, quantificació i gestió

Es consideren **subjectes passius** les entitats asseguradores i, en qualitat de substituït, els representants fiscals de les entitats domiciliades en un altre estat de la Unió Europea que operin a Espanya en règim de lliure prestació de serveis. No obstant això, els empresaris o professionals contractants establerts a Espanya que facin operacions amb aquestes últimes entitats són responsables solidaris del deute. En tots els casos, l'impost ha de ser **repercutit íntegrament** a les persones que contractin les assegurances.

La **base imposable** està constituïda per l'import total de la prima, i la quota que s'ha de pagar s'obté aplicant el **tipus** del 6%.

Els subjectes passius estan obligats a presentar i ingressar mensualment l'autoliquidació i a presentar una declaració resum anual.

2.6. Impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs

L'article 9 de la Llei 24/2001, de 27 de desembre, ha creat i regulat aquest impost d'una manera independent, aplicable a partir del 2002 a tot el territori espanyol, amb excepció de les Canàries, Ceuta i Melilla. Formalment, aquest impost no s'inclou en el grup dels impostos especials, encara que per les característiques que té, i principalment perquè recau sobre un consum específic, s'hauria d'integrar en la disciplina d'aquests impostos.

És un impost indirecte que recau sobre el consum de determinats hidrocarburs: gasolines, gasoil, fuel i querosè no utilitzat com a combustible de calefacció, i també la resta d'hidrocarburs líquids que s'utilitzen com a combustible de calefacció o com a carburant. Aquest impost **grava en fase única les vendes detallistes** d'aquests productes, és a dir, les vendes destinades al consum directe d'aquests productes per part dels adquirents o les operacions de l'importador o de l'adquirent intracomunitari en un establiment de consum propi.

A més, és un impost **cedit totalment** (100%) a les comunitats autònomes, i es considera produït en el territori autonòmic el rendiment que correspongui a les vendes detallistes fetes en els establiments de venda al públic situats en la comunitat (excepte quan els consumidors finals disposin d'instal·lacions necessàries per a rebre el producte i consumir-lo en una altra comunitat), i també a les importacions i adquisicions intracomunitàries dels productes gravats quan es destinin directament al consum de l'importador o de l'adquirent en un establiment de consum propi situat en la comunitat. El règim de la cessió⁶⁶ d'aquest impost es completa amb la previsió de la cessió de competències normatives sobre el tipus de gravamen autonòmic i sobre els aspectes de gestió, liquidació, recaptació i inspecció, aspectes que també són exercits per la comunitat autònoma per delegació de l'Estat.

⁽⁶⁶⁾Articles 44 i 52 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs a les comunitats autònomes.

És destacable que es prevegi que les comunitats autònomes dedicaran els rendiments de l'impost a finançar despeses de naturalesa sanitària, encara que la part dels recursos derivats dels tipus de gravamen autonòmics es pot dedicar a finançar actuacions mediambientals.

2.6.1. Fet imposable i exempcions

L'impost grava les vendes detallistes dels hidrocarburs esmentats i les operacions que impliquin l'autoconsum d'aquests hidrocarburs, i es merita en el moment de la posada a disposició dels adquirents dels productes, o, si fos possible, en el moment de fer-ne l'autoconsum. Es presumeix el fet imposable quan els subjectes passius no acreditin que les quotes de l'impost corresponents han estat satisfetes.

Com a supòsit de **no-subjecció**, es consideren els lliuraments dels hidrocarburs que representen la restitució o substitució per altres d'iguals a l'adquirent, quan prèviament hagin estat retornats per aquest adquirent al venedor després d'haver-los rebut per una venda subjecta a l'impost.

Aprofitant el procediment d'exempció i, si fos possible, de devolució, que preveu la LIE, l'article 9.6 de la Llei 24/2001 té en compte algunes **exempcions** subjectives (relacions diplomàtiques o consulars, organitzacions internacionals, forces armades), i altres d'objectives: aprovisionament a embarcacions o aeronaus, transport per ferrocarril i exempcions dependents de la destinació donada per l'adquirent als productes (producció d'electricitat, construcció o manteniment d'aeronaus i embarcacions, operacions de dragatge en vies navegables i ports, injecció en alts forns, etc.).

La Llei de pressupostos generals de l'Estat pot modificar les exempcions de l'impost.

2.6.2. Subjectes passius, quantificació i gestió

Es consideren **subjectes passius** els propietaris dels productes gravats que facin les operacions subjectes a l'impost i els titulars dels establiments de consum propi. En el primer cas, els subjectes passius han de repercutir l'import de les quotes de l'impost als adquirents dels productes mitjançant una factura.

La **base imposable** s'expressa en volum de producte, és a dir, en milers de litres d'hidrocarburs, excepte el fuel, que es quantifica en tones mètriques.

A aquesta base imposable s'hi apliquen dos **tipus de gravamen**: l'**estatal**, que consisteix en una quantitat determinada d'euros per litres o tones de producte, modificable per mitjà de la Llei de pressupostos generals de l'Estat i

l'**autonòmic**, aprovat, si fos possible, pel parlament autonòmic corresponent, d'acord amb els límits que preveu l'article 52 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre.

En cas que en una comunitat autònoma no s'aprovi cap tipus autonòmic, només s'aplica en aquest territori el tipus estatal.

Pel que fa a la **gestió** de l'impost, es recapta mitjançant el sistema d'autoliquidació que ha de presentar el subjecte passiu.

3. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

3.1. Naturalesa, fonts normatives i estructura

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

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

En relació amb les **fonts normatives**, cal esmentar, en primer lloc, el RDLeg 1/1993, de 24 de setembre, que aprova del Text refós de la llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats. El desplegament d'aquesta norma legal el duu a terme el RD 828/1995, de 29 de maig, que aprova el reglament de l'impost.

Normativa autonòmica

Cal tenir en compte que la Llei 22/2009, de 18 de desembre, de cessió de tributs a les comunitats autònomes, atribueix a les comunitats autònomes la possibilitat d'assumir competències normatives respecte a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses (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 béns, excepte els drets reals de garantia, i l'arrendament de béns mobles i immobles) i respecte a la modalitat d'actes jurídics documentats (en relació amb els documents notariais).

Pel que fa a l'**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 els següents: transmissions patrimonials oneroses, operacions societàries i actes jurídics documentats.

3.2. Incompatibilitats

Les modalitats de transmissions patrimonials oneroses i d'operacions societàries es declaren expressament incompatibles entre si, però no amb el concepte d'*actes jurídics documentats* (excepte la quota variable). Pel que fa a la compatibilitat amb l'IVA, només la modalitat de transmissions patrimonials oneroses es declara expressament incompatible amb l'IVA en el TRLITPAJD⁶⁷.

⁽⁶⁷⁾Articles 7.5 i 18 TRLITPAJD.

Així, doncs, es distingeix:

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

Relacions entre TPO i IVA

Resulten gravats com a transmissions patrimonials oneroses⁶⁸ les adquisicions no subjectes a l'IVA i els lliuraments o arrendaments de béns immobles subjectes a l'IVA, però exempts d'aquest impost, excepte quan es renuncia a l'aplicació de l'exempció.

⁽⁶⁸⁾Article 20.1, apartats 20-23, LIVA.

⁽⁶⁹⁾Article 4.4.a LIVA.

Així mateix, cal considerar que la constitució de drets reals d'ús i gaudi⁶⁹ s'equipara als arrendaments, com a prestació de serveis, a l'efecte de l'IVA.

⁽⁷⁰⁾Article 7.5 TRLITPAJD i art. 4.2.b LIVA.

D'altra banda, la llei indica expressament la subjecció a transmissions patrimonials oneroses dels lliuraments de béns immobles⁷⁰ que estiguin inclosos en la transmissió de tot el patrimoni empresarial quan aquesta transmissió no sigui subjecta a l'IVA.

2) **Modalitat d'operacions societàries - IVA.** La modalitat d'operacions societàries es declara expressament compatible amb l'IVA pel que fa a les aportacions no dineràries en el número 2 de l'article 8 de la LIVA.

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

3.3. Àmbit territorial i punts de connexió

1) **Àmbit territorial i criteris de subjecció**

L'ITPAJD⁷¹ s'aplica en tot el territori espanyol excepte en les comunitats autònomes forals.

⁽⁷¹⁾Article 6 TRLITPAJD.

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 béns immobles, si aquests béns són en territori espanyol.

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

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

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

b) Aquelles que les duguin a terme entitats que facin a Espanya operacions de tràfic. En aquest supòsit es requereix, a més, que la seu de direcció efectiva i el domicili social no siguin 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.

2) Punts de connexió respecte a les comunitats autònomes

En l'actualitat, 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 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 al següent:

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 a què es refereixi.

3.4. Principis comuns

1) Principi de qualificació de l'acte o contracte

L'impost s'exigeix de conformitat amb la **vertadera naturalesa jurídica** de l'acte o contracte liquidable⁷², amb independència de la denominació que les parts hi hagin donat, prescindint dels defectes tant de forma com intrínsecs que en puguin afectar la validesa i eficàcia.

⁽⁷²⁾Article 2.1 TRLITPAJD.

La qualificació de l'acte o contracte

Aquest principi de qualificació de l'acte o contracte, 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 *de conformitat amb la vertadera naturalesa*.

Pel que fa al deure de prescindir dels defectes, fins i tot si afecten la validesa o l'eficàcia de l'acte o contracte, no solament no contradueix 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 sense perjudici de la decisió que adopti la jurisdicció competent.

D'acord amb aquest principi, l'article 2.2 del TRLITPAJD reconeix en 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, sense perjudici de la meritació de l'impost, fins que es compleixin les condicions, cosa que dóna lloc, respectivament, a la liquidació o a la devolució que correspongui.

2) Principi de qualificació jurídica dels béns

El TRLITPAJD⁷³ 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; no obstant això, adopta un criteri propi perquè considera com a immoble les instal·lacions permanents, encara que siguin transportables, anàlogament al que succeeix en relació amb l'IBI.

⁽⁷³⁾Article 3 TRLITPAJD.

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

3) Principi d'unicitat de convencions

Amb independència de l'existència d'un únic document o contracte, l'impost s'ha de meritjar tantes vegades com fets imposables apareguin.

Això és el que determina el TRLITPAJD⁷⁴ quan estableix que a una sola convenció no s'hi 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 separatament, s'ha d'exigir el dret indicat en cadascuna, tret que s'hi determini expressament una altra cosa.

(74) Article 4 TRLITPAJD.

Supòsits d'unicitat

En transmissions patrimonials oneroses⁷⁵, com 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 donen lloc, en cada cas, a dues liquidacions diferents. En els préstecs hipotecaris, per contra, encara que hi ha dos negocis jurídics diferents (el préstec i la hipoteca), la llei determina que el negoci accessori sigui el principal, i només es tributa pel concepte de *préstec*.

(75) Article 15.1 TRLITPAJD.

4) Dret d'afecció

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

La garantia de pagament

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

3.5. Transmissions patrimonials oneroses

(76) Article 7.1 TRLITPAJD.

3.5.1. Fet imposable

La modalitat de transmissions patrimonials oneroses⁷⁶ té com a objecte el gravamen de les adquisicions entre vius 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, en què l'obligat al pagament és l'adquirent del bé o dret.

L'opció del legislador de definir el fet imposable **adquisició** com a transmissió patrimonial obliga a diferenciar entre dues modalitats: d'una banda, les transmissions oneroses per actes entre vius de tot tipus de béns i drets que integren el patrimoni de les persones físiques o jurídiques; de l'altra, la constitució i ampliació de drets reals, préstecs, fiances, arrendaments, pensions i conces-

sions administratives, tret que aquestes últimes tinguin per objecte la cessió del dret a utilitzar infraestructures ferroviàries o immobles o instal·lacions en ports i aeroports.

La finalitat d'aquesta estructura consisteix a donar cabuda en el fet imposable, juntament amb les adquisicions derivatives o translatives, a les adquisicions de béns o drets que presenten les **característiques** següents: neixen o es constitueixen en virtut d'un pacte entre vius i comporten 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, però que existien prèviament com a bé separat i independent en el patrimoni del transmissor o subjecte que és objecte de la limitació patrimonial.

Supòsits de transmissions patrimonials oneroses

A més de remarcar el caràcter de llista oberta (*numerus apertus*) que tenen els drets reals en el nostre ordenament, juntament amb els drets esmentats en l'article 7.1 del TRLITPAJD, cal incloure com a subjectes a l'impost:

1) Les condicions resolutòries explícites, que el Text refós de la LITPAJD⁷⁷ assimila als drets reals de garantia, en concret a les hipoteques.

2) Les parceries i els subarrendaments⁷⁸, que s'equiparen als arrendaments.

Així mateix, la llei inclou expressament com a transmissió de béns o drets la subrogació en els drets del creditor amb garantia pignorativa, hipotecari o anticrètic⁷⁹.

Excepcionalment, la llei considera acte gravable, com a consolidació del domini, l'extinció del dret real d'usdefruit⁸⁰, però no l'extinció dels altres drets reals.

No obstant això, l'article 42.6 del RITPAJD 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.

De la mateixa manera, en les transmissions amb pacte de retre⁸¹, l'exercici en el termini del dret de retracte o l'extinció per caducitat d'aquest dret representen una recuperació del domini que la llei declara expressament subjecta.

D'altra banda, es consideren transmissions patrimonials a l'efecte de liquidació i pagament de l'impost, segons el TRLITPAJD⁸², amb la finalitat d'evitar el frau de la llei, els supòsits següents:

1) Les adjudicacions de béns o drets en pagament i per al pagament de deutes, i també les adjudicacions expresses en pagament d'assumpció de deutes. Les adjudicacions en pagament d'assumpció de deutes es consideren una modalitat de l'adjudicació en pagament. Pel que fa a les adjudicacions per al pagament de deutes, és procedent la devolució de l'impost si l'adjudicatari acredita que ha transmès els béns al creditor en solvència del seu crèdit dins del termini de dos anys.

2) 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, excepte els que sorgeixen 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. 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).

⁽⁷⁷⁾Article 7.3 TRLITPAJD.

⁽⁷⁸⁾Article 7.4 TRLITPAJD.

⁽⁷⁹⁾Article 16 TRLITPAJD.

⁽⁸⁰⁾Article 14.1 TRLITPAJD.

⁽⁸¹⁾Article 14.3 TRLITPAJD i 46 RITPAJD.

⁽⁸²⁾Article 7.2 TRLITPAJD.

Lectura recomanada

En relació amb els excessos d'adjudicació declarats, consulteu la STS de 17 de desembre de 1997.

3) Els excessos d'adjudicació que es puguin produir en les adquisicions per causa de mort com a conseqüència de la comprovació de valors si concorren les condicions previstes legalment.

4) 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.

Així mateix, cal destacar que el RITPAJD⁸³ enumera com a **supòsits de no-subjecció** de la modalitat de transmissions patrimonials oneroses, a més dels casos esmentats en tractar la delimitació amb la tributació per l'IVA, una sèrie d'actes i negocis jurídics.

⁽⁸³⁾Article 31-33 RITPAJD.

Supòsits de no-subjecció

1) 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.

2) La reversió del domini a l'expropiat com a conseqüència de l'incompliment de les finalitats justificatives de l'expropiació.

3) 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 compliment d'aquesta condició tampoc no es pot equiparar a l'exercici d'aquell dret, i sí que pot donar lloc, per contra, a la devolució de l'impost.

Així mateix, el lliurament de diners en pagament de l'adquisició d'un bé o dret constitueix un supòsit de no-subjecció, atesa la delimitació del fet imposable, si bé el TRLITPAJD⁸⁴ l'inclou entre els supòsits d'exempció.

⁽⁸⁴⁾Articles 45.I.B.4 TRLITPAJD.

3.5.2. Subjecte passiu

Entre els subjectes passius de l'impost, es distingeix:

1) **Contribuent**⁸⁵. D'acord amb la delimitació d'aquesta modalitat del tribut, el subjecte passiu realitzador del fet imposable és l'adquirent. Per tant, la llei designa com a contribuent, amb independència de les estipulacions en contra, d'una banda, en les transmissions de béns o drets, l'adquirent, i de l'altra, en els altres casos, el beneficiari o la persona a favor de la qual es dugui a terme l'acte o contracte, en concret el prestatari, el creditor fiançat, l'arrendatari, el pensionista, etc.

⁽⁸⁵⁾Article 8 TRLITPAJD.

2) **Responsable subsidiari**⁸⁶. Es preveuen dos supòsits de responsabilitat subsidiària: 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 i la del prestador o arrendador que percebi rendes, capital o interessos sense exigir la justificació del pagament de l'impost.

⁽⁸⁶⁾Article 9 TRLITPAJD.

3.5.3. Base imposable

Constitueix la base imposable de l'ITPAJD el valor real del bé transmès o del dret que es constitueix o cedeix⁸⁷. Aquest valor s'obté de la manera següent:

⁽⁸⁷⁾Article 10.1 TRLITPAJD.

1) Regla general

a) En el cas dels béns, per mitjà de la deducció de les càrregues i els gravàmens que hi treguin 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 el TRLITPAJD per a cada tipus de dret (usdefruit; ús i habitació; hipoteca, penyora i anticresi; altres drets reals; arrendaments; pensions; títols valor; actes de notorietat per a inscripció d'aigües de reg; 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	
Operació o acte	Base imposable
Usdefruit	<ul style="list-style-type: none"> 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 el 70%. En els usdefruits vitalicis s'estima que el valor és igual al 70% del valor total dels béns quan l'usufructuari té menys de vint anys, i minora, a mesura que augmenta l'edat, en la proporció de l'1% menys per cada any més, amb el límit mínim del 10% del valor total. El valor del dret de nua propietat es computa per la diferència entre el valor de l'usdefruit i el valor total dels béns.
Ús i habitació	<ul style="list-style-type: none"> El valor que resulti d'aplicar al 75% del valor dels béns sobre els que s'imposaran les regles corresponents a la valoració dels usdefruits temporals o vitalicis, segons els casos.
Hipoteques, penyores i anticresis	<ul style="list-style-type: none"> L'import de l'obligació o capital garantit, incloses les sumes que s'assegurin per interessos, indemnitzacions, penes per incompliment o algun altre concepte anàleg. Si no consta expressament l'import de la quantitat garantida, es pren com a base el capital i tres anys d'interessos.
Drets reals no inclosos en apartats anteriors	<ul style="list-style-type: none"> El capital, preu o valor que hagin pactat les parts 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 últim si aquell és més gran.
Arrendaments	<ul style="list-style-type: none"> La quantitat total que s'hagi de satisfer per tota la durada del contracte. Quan no consti, s'ha de girar la liquidació i s'han de computar sis anys, sense perjudici de les liquidacions addicionals que s'hagin de practicar, si continua vigent després del període temporal expressat. En els contractes d'arrendament de finques urbanes subjectes a pròrroga forçosa es computa, com a mínim, un termini de tres anys.
Pensions	<ul style="list-style-type: none"> La capitalització a l'interès bàsic del Banc d'Espanya, prenent del capital resultant la 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. Quan l'import de la pensió no es quantifiqui en unitats monetàries, la base imposable s'obté capitalitzant l'import anual del salari mínim interprofessional.

Base imposable de les transmissions patrimonials oneroses	
Operació o acte	Base imposable
Transmissions de valors que es negocien en un mercat secundari oficial	<ul style="list-style-type: none"> El valor de cotització del dia que tingui lloc l'adquisició o, si no, la del primer dia immediatament anterior en què s'hagin negociat, dins del trimestre immediat precedent.
Actes de notorietat que s'autoritzin per a la inscripció d'aigües destinades al reg	<ul style="list-style-type: none"> La capitalització al 16% de la riquesa imposable assignada a les terres que es beneficiïn d'aquesta aigua.
Contractes de parceria de finques rústiques	<ul style="list-style-type: none"> El 3% del valor cadastral assignat en l'IBI a la finca objecte del contracte, multiplicat pel nombre d'anys de durada del contracte.
Préstecs amb garantia personal del prestatari, els assegurats amb fiança i els contractes de reconeixement de deutes i de dipòsit retribuït	<ul style="list-style-type: none"> El capital de l'obligació o valor de la cosa dipositada.
Comptes de crèdit	<ul style="list-style-type: none"> El valor del crèdit que realment hagi utilitzat el prestatari.
Préstecs garantits amb penyora, hipoteca o anticresi	<ul style="list-style-type: none"> Remissió al que disposa per a les hipoteques, penyores i anticresis.

2) Regles especials

Com a regles especials el TRLITPAJD⁸⁸ estableix, juntament amb altres que ja hem esmentat, com la tributació de la consolidació del domini per extinció de l'usdefruit, el gravamen de les transmissions amb clàusula de retre o la subrogació del creditor amb garantia pignorativa, les sis regles que exposem a continuació.

⁽⁸⁸⁾Articles 14.1, 14.3 i 19 TRLITPAJD.

Regles especials de valoració

a) La tributació dels préstecs hipotecaris⁸⁹; en concret, la tributació exclusiva pel concepte de *préstec* de la constitució de les fiances i dels drets d'hipoteca, penyora i anticresi en garantia d'un préstec.

⁽⁸⁹⁾Article 15.1 TRLITPAJD.

b) La liquidació⁹⁰ com a préstec personal dels comptes de crèdit, reconeixements de deute i dipòsits retribuïts.

⁽⁹⁰⁾Article 15.2 TRLITPAJD.

c) La determinació de la base imposable en les opcions i promeses de contractes⁹¹, i també en la cessió de béns per constitució de censos emfitèutics o reservables.

⁽⁹¹⁾Articles 14.2 i 4 TRLITPAJD.

d) El gravamen de les transaccions⁹² (judicials) sobre béns litigiosos.

⁽⁹²⁾Article 14.5 TRLITPAJD.

e) La liquidació parcial com a donació de la cessió de béns a canvi de pensions vitalícies o temporals en determinades circumstàncies⁹³. 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 originen dues liquidacions, d'acord amb el principi d'unicitat de convencions.

⁽⁹³⁾Article 14.6 TRLITPAJD.

f) La tributació de les concessions administratives. A aquest efecte, el TRLITPAJD amplia el concepte de concessió administrativa⁹⁴.

⁽⁹⁴⁾Article 13 TRLITPAJD.

3.5.4. Quota tributària

Si bé el TRLITPAJD⁹⁵ estableix que la quota tributària s'obté aplicant a la base liquidable el tipus de gravamen corresponent, en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses la base liquidable coincideix amb la base imposable, ja que s'han previst reduccions en aquesta última.

⁽⁹⁵⁾Article 11.1 TRLITPAJD.

D'altra banda, cal assenyalar que la quota tributària es determina mitjançant l'aplicació dels **tipus de gravamen** següents:

1) **Transmissions oneroses i constitució de drets reals**, excepte 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 els béns, 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, amb caràcter general, el 8%, encara que es preveu un tipus reduït del 5% per a famílies nombroses, joves i persones amb discapacitat).

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

c) **Títols valor**: segons l'escala que preveu l'article 12.3 del TRLITPAJD.

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 l'1%.

De manera subsidiària, per als actes subjectes no compresos en els apartats anteriors⁹⁶ s'ha d'aplicar el tipus dels béns mobles.

Tipus de gravamen d'immobles

El tipus de gravamen dels immobles s'ha d'aplicar, segons l'article 11.2 del TRLITPAJD, quan un mateix acte contingui béns mobles i immobles sense especificació de la part de valor que correspongui a cadascun.

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

⁽⁹⁶⁾Article 11.1.a TRLITPAJD.

3.6. Operacions societàries

La modalitat d'**operacions societàries** sorgeix com una escissió del gravamen sobre les transmissions patrimonials oneroses en la reforma de l'impost 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 altres entitats).

3.6.1. Fet imposable

Constitueix el **fet imposable**⁹⁷ de la modalitat d'operacions societàries, d'una banda, la constitució, l'augment i la disminució de capital, i també la dissolució de societats, i de l'altra, les aportacions que facin els socis que no impliquin un augment del capital social. Finalment, també se sotmet a gravamen el trasllat a Espanya de la seu de la direcció efectiva o del domicili social d'una entitat, tret que prèviament fossin en un altre estat membre de la Unió Europea.

⁽⁹⁷⁾Article 19.1 TRLITPAJD.

Es declaren **exemptes**, segons l'article 45.I.B.11 TRLITPAJD, la constitució de societats, l'augment de capital, les aportacions que efectuïn els socis que no suposin augment de capital i el trasllat a Espanya de la seu de direcció efectiva.

No estan subjectes⁹⁸ a l'impost les operacions de reestructuració empresarial (fusió, escissió, aportació d'actius, bescanvi de valors) ni l'increment de capital amb càrrec en 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) ni 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).

⁽⁹⁸⁾Article 19.2 TRLITPAJD.

Empreses no comunitàries

Les entitats no subjectes a l'impost sobre operacions societàries⁹⁹, 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 duguin a terme, per mitjà de sucursals o establiments permanents, operacions de tràfic en territori espanyol, estan 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, per mitjà de sucursals o 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 domicili social en un estat membre de la Unió Europea diferent d'Espanya.

⁽⁹⁹⁾Article 20 TRLITPAJD.

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

1) Les persones jurídiques no societàries que persegueixin finalitats lucratives. Aquest supòsit constitueix una exigència comunitària que incorpora la Llei 29/1991, de 16 de desembre. No obstant això, es tracta d'un supòsit estrany al nostre ordenament jurídic.

2) Els contractes de comptes en participació¹⁰⁰.

⁽¹⁰⁰⁾Article 239 del Codi de Comerç.

3) La copropietat de vaixells¹⁰¹.

⁽¹⁰¹⁾Articles 589 del Codi de Comerç i 146 del Reglament del registre mercantil.

4) La comunitat de béns¹⁰²: la constituïda per actes entre vius que dugui a terme activitats empresarials; o l'originada per actes per causa de mort si continua l'explotació del negoci en règim d'indivisió durant més de tres anys, d'acord amb l'article 22 del TRLITPAJD.

⁽¹⁰²⁾Article 392 del Codi de comerç.

3.6.2. Subjectes passius i quantificació

Es distingeixen els **subjectes passius** següents de la modalitat d'operacions societàries:

1) **Contribuent**¹⁰³. Amb independència dels pactes en contra, estan obligats al pagament de l'impost a títol de contribuents, d'una banda, els socis, copropietaris, comuners o partícips, pels béns i drets rebuts, en els supòsits de dissolució de societats i reducció del capital social, i de l'altra, la societat, en la resta dels supòsits.

⁽¹⁰³⁾Article 23 TRLITPAJD.

2) **Responsable subsidiari**¹⁰⁴. Es designen 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.

⁽¹⁰⁴⁾Article 24 TRLITPAJD.

Així mateix, el TRLITPAJD especifica quina ha de ser la base imposable¹⁰⁵ de l'impost en cadascuna de les operacions subjectes, però sense seguir un criteri homogeni, segons resumim a continuació:

(105) Article 25 TRLITPAJD.

1) **Constitució i augment de capital:** en aquest àmbit es distingeixen, d'una banda, les societats que limitin d'alguna manera la responsabilitat dels socis (la base imposable és l'import nominal del capital social, fixat en un inici o ampliat, amb l'addició de les primes d'emissió exigides), i de l'altra, les societats que no limitin la responsabilitat (la base imposable és el valor net de les aportacions, és a dir, el valor real dels béns o drets minorat per les càrregues i despeses deduïbles, i també pel valor dels deutes que siguin a càrrec de la societat amb motiu de l'aportació).

2) **Aportacions dels socis** que no impliquin 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 de què disposi 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.

El **tipus de gravamen**¹⁰⁶ únic i proporcional aplicable a la base líquida, que coincideix amb la base imposable, és de l'1% per a totes les operacions que hi estan subjectes.

(106) Article 26 TRLITPAJD.

3.7. Actes jurídics documentats

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 protecció més gran que comporta la formalització documental en l'ordenament jurídic. Per això, per a molts autors, la naturalesa jurídica d'aquesta modalitat s'acosta a la d'una taxa. Com a impost, és criticable que hi sigui, ja que no grava una autèntica manifestació de capacitat econòmica.

Pel que fa a l'**estructura** d'aquesta modalitat d'actes jurídics documentats, hi ha tres modalitats: documents notariaus, documents mercantils i documents administratius.

Actes jurídics documentats

L'origen es remunta a l'antiga Llei del Timbre de l'Estat i ha anat evolucionant devers un gravamen merament formal, que a més s'ha buidat progressivament de contingut. Hi ha moltes veus autoritzades que en proposen la supressió.

3.7.1. Documents notariaus

1) Fet imposable

Estan subjectes al fet imposable les escriptures, les actes i els testimoniats notarial, els quals s'han d'estendre necessàriament en paper timbrat, cosa que constitueix la **quota fixa**¹⁰⁷.

(107) Article 31.1 TRLITPAJD.

Així mateix, donen lloc a la meritació d'una **quota variable**¹⁰⁸ les primeres còpies d'escriptures i actes notarial quan concorrin les circumstàncies següents:

(108) Article 31.2 TRLITPAJD.

- a) Que tinguin per objecte una quantitat o cosa valuable.
- b) Que es tracti d'actes o contractes que es poden inscriure en els registres de la propietat, mercantil o de la propietat intel·lectual.
- c) Que aquests actes no siguin subjectes a l'impost sobre successions i donacions ni a transmissions patrimonials oneroses o operacions societàries.

La quota variable, en els casos que sigui procedent, se superposa o s'exigeix sense perjudici de la quota fixa. A més, cal tenir en compte que no estan subjectes a l'impost les còpies simples.

Documents subjectes a quota variable

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

2) Subjecte passiu

És subjecte passiu¹⁰⁹ de l'impost l'adquirent del bé o dret i, si no, els qui instin o sol·licitin els documents o aquells en l'interès dels quals s'expedeixin aquests documents.

(109) Article 29 TRLITPAJD.

3) Base imposable

Serveix de base imposable per a la determinació de la quota variable¹¹⁰:

(110) Article 30 TRLITPAJD.

a) **En les primeres còpies de les escriptures públiques i les actes notarial, excepte les de protest:** el valor declarat, sense perjudici de la comprovació administrativa. En el cas de drets reals de garantia i escriptures que documentin préstecs amb garantia, la base imposable és l'import de l'obligació o del 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 pren 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 està constituïda per la responsabilitat total assignada al dret que empitjori de jerarquia, i en la igualació de jerarquia, la base imposable es determina 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.

4) Quota tributària

Distingim dos tipus de quotes tributàries:

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

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

Tipus autonòmic

Per exemple, a Catalunya el tipus general és de l'1,2%, però s'estableix un tipus reduït del 0,1% per als préstecs hipotecaris d'habitatges protegits, els adquirits per joves i per persones amb discapacitat.

3.7.2. Documents mercantils

1) Fet imposable

Els documents mercantils¹¹¹ que se subjecten a tributació són, en primer lloc, les lletres de canvi i els documents que facin la funció de gir o substitueixin les lletres; en segon lloc, els resguards o certificats de dipòsit transmissibles; i, finalment, els actius financers de rendiment implícit, com pagarés, bons, obligacions o altres títols anàlegs emesos en sèrie per un termini no superior a divuit mesos que mereixin aquesta qualificació.

⁽¹¹¹⁾Article 33.1 TRLITPAJD.

A l'efecte d'aquest impost, s'entén que un document compleix una funció de gir¹¹² 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".

⁽¹¹²⁾Article 33.2 TRLITPAJD.

2) Subjecte passiu

A títol de **contribuent**, està obligat al pagament el lliurador de la lletra de canvi o el primer tenidor de la lletra de canvi a Espanya si ha estat expedida a l'estranger, o bé l'emissor dels altres documents. D'altra banda, són responsables solidaris¹¹³ les persones o entitats que intervinguin en la negociació o cobrament dels efectes subjectes.

⁽¹¹³⁾Articles 34 i 35 TRLITPAJD.

3) Base imposable

Segons el tipus de document, l'article 36 del TRLITPAJD fixa les bases imposables següents:

a) Lletres de canvi i documents anàlegs: la quantitat girada, que 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: l'import nominal que tinguin.

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

4) Quota tributària

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.

En relació amb els documents anàlegs a les lletres de canvi i als certificats de dipòsit, la tributació es duu a terme per mitjà de 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 pot autoritzar el pagament en metàl·lic en substitució de l'ús d'efectes timbrats.

3.7.3. Documents administratius

1) Fet imposable

Els únics documents administratius subjectes avui a aquest gravamen són la rehabilitació i la transmissió de grandeses i títols nobiliaris; i les anotacions preventives que es practiquin en els registres públics quan tinguin per objecte una quantitat o cosa valuable i no hagin estat ordenades d'ofici per l'autoritat judicial.

2) Subjecte passiu

Estan obligats al pagament¹¹⁴, a títol de contribuents en les grandeses i títols nobiliaris, els beneficiaris; i en les anotacions preventives, els qui les sol·licitin.

3) Base imposable i quota

a) La rehabilitació i transmissió de grandeses i títols nobiliaris¹¹⁵ tributa amb una quantitat fixa, que es determina per l'aplicació d'una escala de doble entrada, segons el tipus de títol o grandesa i de la modalitat de la transmissió.

b) Les anotacions preventives¹¹⁶, 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 s'adopta com a base imposable d'aquest gravamen.

Fraccionament de lletres

L'article 36.2 del TRLITPAJD, per a evitar el frau fiscal que comporta el fraccionament de la lletra de canvi, atès el caràcter progressiu del tipus de gravamen aplicable, estableix l'acumulació de les lletres a efecte liquidatori, 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 del termini quan el pagament s'hagi de fer en metàl·lic priven aquests documents de la força executiva que hi atribueixen les lleis.

Lectura recomanada

Pel que fa al concepte de *rehabilitació i transmissió subjectes*, vegeu l'article 43 del TRLITPAJD.

⁽¹¹⁴⁾ Article 41 TRLITPAJD.

⁽¹¹⁵⁾ Article 43 TRLITPAJD.

⁽¹¹⁶⁾ Article 44 TRLITPAJD.

3.8. Disposicions comunes

1) Beneficis fiscals

Les **exempcions**¹¹⁷ que el TRLITPAJD classifica en subjectives, objectives i sectorials són considerades aplicables a les tres modalitats de gravamen (transmissions patrimonials oneroses, operacions societàries i actes jurídics documentats), excepte el que es disposa respecte a les lletres de canvi, els documents que les supleixin o que facin la funció de gir, i també la quota fixa dels documents notariais.

⁽¹¹⁷⁾Article 45 TRLITPAJD.

No obstant això, la mateixa configuració d'algunes exempcions (que s'apliquen solament a una de les modalitats) contradiu aquesta afirmació, com, per exemple, els números 10 i 11 de l'article 45.I.B del TRLITPAJD.

Entre les exempcions subjectives hi ha les automàtiques i les sol·licitades. Així mateix, entre les exempcions objectives s'hi inclouen determinats supòsits que, en realitat, s'han de qualificar com a **supòsits de no subjecció**, com són els casos següents:

a) Les adjudicacions de béns als cònjuges¹¹⁸ per dissolució de la societat de beneficiaris.

⁽¹¹⁸⁾Article 45.I.B.3 TRLITPAJD.

b) Els lliuraments de diners¹¹⁹ que constitueixen el preu de béns o el pagament de serveis, crèdits o indemnitzacions.

⁽¹¹⁹⁾Article 45.I.B.4.TRLITPAJD.

c) Determinades bestretes sense interès¹²⁰.

⁽¹²⁰⁾Article 45.I.B.5 TRLITPAJD.

En el primer cas, ens trobem davant una especificació i no pas una adquisició de drets, com en la dissolució de qualsevol comunitat de béns. En el segon, el preu constitueix un element configurador del fet imposable adquisició patrimonial, ja que aquesta adquisició només es grava si és onerosa; o bé és una adquisició de renda, no pas 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 bé. 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, consulteu la STS de 17 de desembre de 1997.

Entre les **exempcions objectives** més notables destaquen la que afecta els títols valor, excepte quan encobreixin una transmissió de béns immobles¹²¹; els habitatges protegits¹²² i els préstecs i dipòsits en efectiu¹²³.

⁽¹²¹⁾Article 45.I.B.9 TRLITPAJD.

⁽¹²²⁾Article 45.I.B.12 TRLITPAJD.

⁽¹²³⁾Article 45.I.B.15 TRLITPAJD.

Els préstecs hipotecaris

⁽¹²⁴⁾Article 15.1 TRLITPAJD.

Atès que en el cas de les hipoteques i altres negocis jurídics de garantia, quan el negoci principal és el préstec, només es tributa en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses pel concepte de préstec¹²⁴, si el préstec n'és exempt, l'exempció també afecta en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses la hipoteca i els altres negocis jurídics de garantia.

Ara bé, com que la connexió entre el préstec i la 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 fets en garantia de préstecs exempts de l'IVA (concedits per entitats financeres) han de tributar per actes jurídics documentats, i no solament per la quota fixa, sinó també per la quota variable que preveu l'article 31.2 del TRLITPAJD.

En canvi, les hipoteques en garantia de préstecs exempts de transmissions patrimonials oneroses (concedits entre particulars) no han de tributar per la quota variable d'actes jurídics documentats, ja que la hipoteca és subjecta (i exempta) de transmissions patrimonials oneroses.

2) Comprovació de valors

El TRLITPAJD¹²⁵ preveu la possibilitat de comprovar el valor real dels béns i drets que constitueixen la base imposable de l'impost, recorrent als mitjans de l'article 57 de la LGT i, sobretot, a la taxació pericial contradictòria.

⁽¹²⁵⁾Articles 46-48 TRLITPAJD.

El resultat d'aquesta comprovació, impugnabile pels interessats si sorgeixen valors superiors als declarats, no és objecte necessàriament de notificació separada, de manera que la impugnació, per a la qual també estan legitimats els transmissors, es pot plantejar per mitjà d'un recurs de reposició o una sol·licitud de taxació pericial contradictòria, dins dels terminis de reclamació de les liquidacions que hagin de considerar els nous valors. Si el valor resultant de la comprovació o el valor declarat resulta inferior al preu o la contraprestació pactats, es pren aquesta última magnitud com a base imposable.

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

3) Meritació

Sense perjudici de l'eficàcia suspensiva de les condicions, els termes, els fideïcomisos o qualsevol altra limitació, el TRLITPAJD¹²⁶ situa la meritació de l'impost:

⁽¹²⁶⁾Article 49 TRLITPAJD.

- 1) En les transmissions patrimonials oneroses, el dia que es dugui a terme l'acte o contracte.
- 2) En les operacions societàries i els actes jurídics documentats, el dia que es formalitzi l'acte que hi és subjecte.

És important destacar que la data de realització de l'acte o contracte (transmissions patrimonials oneroses) no coincideix amb el moment del 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. De la mateixa manera, 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) Devolució

D'acord amb el que hem exposat amb anterioritat sobre la delimitació del fet imposable i el principi de qualificació, quan s'acrediti en els termes de l'article 57 del TRLITPAJD que el fet imposable no ha tingut lloc, perquè s'ha declarat la nul·litat, la rescissió o la resolució de l'acte o contracte, el contribuent té dret a la devolució de l'impost, o bé a la rectificació d'aquest últim si ha obtingut algun efecte lucratiu.

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 considera un nou acte subjecte a tributació.
- c) L'exercici del retracte convencional en les compravendes amb pacte de retre, acte que, així mateix, és subjecte a aquest pacte en els termes vistos amb anterioritat.

Efecte lucratiu

L'efecte lucratiu a l'efecte de devolució es defineix en els apartats 2 i 3 de l'article 57 del TRLITPAJD, que també en regula la liquidació.

3.9. Gestió de l'impost

1) Competència

La titularitat de la gestió i la liquidació¹²⁷ de l'impost corresponen a les delegacions i administracions de l'AEAT i, si escau, a les oficines amb funcions anàlogues de les comunitats autònomes que tinguin cedida la gestió de l'impost. Així mateix, aquestes comunitats poden regular els aspectes sobre la gestió i liquidació de l'impost i, si no n'hi ha, s'han d'aplicar les normes establertes en el TRLITPAJD. En concret, la competència per a l'aplicació de l'impost i l'exercici de la potestat sancionadora correspon a l'Administració tributària de la comunitat autònoma a la qual s'atribueixi el rendiment d'aquest impost segons els punts de connexió aplicables d'acord amb les normes reguladores de la cessió d'impostos a les comunitats autònomes.

⁽¹²⁷⁾Article 56 TRLITPAJD.

2) Obligacions formals

Hi ha dos tipus d'obligacions formals. D'una banda, les obligacions que corresponen al **contribuent**, obligat al pagament de l'impost, com és l'obligació de declarar, presentar els documents comprensius dels fets imposables, autoliquidar l'impost i ingressar-lo. D'altra banda, les obligacions que corresponen a **tercers**, fonamentalment notaris, jutges i funcionaris.

No obstant això, no cal presentar en les oficines liquidadores els documents que enumera l'article 54.2 del TRLITPAJD (entre altres, les lletres de canvi, els contractes d'arrendament, les actes de protest i els documents intervinguts per fedataris públics que formalitzin la transmissió de valors negociables).

El presentador del document¹²⁸ 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 tenen efecte ple per als obligats.

(128) Article 56.4 TRLITPAJD.

Entre les obligacions formals que corresponen a tercers destaquen:

(129) Article 52 TRLITPAJD.

a) Les obligacions d'informació per subministrament¹²⁹ 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.

(130) Article 54.1 TRLITPAJD.

b) L'obligació dels jutjats i tribunals de remetre a les oficines liquidadores una còpia autoritzada dels documents¹³⁰ que admetin en què no consti la nota d'haver estat presentats a liquidació.

3) Garanties

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

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

a) L'admissió i els efectes en oficines o registre públic de qualsevol document que contingui actes o contractes subjectes a aquest impost¹³¹.

(131) Article 54.1 TRLITPAJD.

b) El lliurament de béns a persones diferents de les titulars d'aquests béns¹³², obligació que incumbeix als òrgans judicials, bancs, caixes d'estalvi, associacions, societats, funcionaris, particulars i altres entitats públiques o privades.

(132) Article 53.1 TRLITPAJD.

c) El canvi de subjecte passiu¹³³ de qualsevol tribut que comporti directament o indirectament una transmissió subjecta a aquest impost.

(133) Article 55 TRLITPAJD.

Activitats

Casos pràctics

1. Determineu la subjecció a l'IVA de les operacions que s'indiquen a continuació i la qualificació procedent de lliurament de béns o prestació de serveis que correspongui.

a) El senyor Martínez, treballador de l'empresa Pintures Industrials, SA, es dedica, durant un cap de setmana, a pintar l'apartament d'un amic que és a punt de casar-se, de manera gratuïta i emprant el material de l'empresa Pintures Industrials, SA.

b) L'empresa Produccions Metàl·liques, SA, està en procés d'informatització de les seves activitats comercials. Amb aquest propòsit, compra en uns grans magatzems un paquet de programes estàndard per al processament de textos, fulls de càlcul i bases de dades. També compra a una empresa de programari, Innovació Tecnològica, SA, un programa de comptabilitat fet a mida de les característiques pròpies de la seva activitat empresarial.

c) L'empresa Casamaca, SA, es dedica a la construcció. Comença la construcció d'uns habitatges, però abans d'acabar, per motius de falta de liquiditat, es veu obligada a vendre l'obra a una altra empresa promotora, Palau d'Or, SA. Aquesta empresa promotora acaba la construcció dels habitatges i al seu torn els ven a una altra immobiliària, La Casa Segura, SA, la qual, per la seva banda, els ven a diversos particulars i empreses.

d) El senyor Pérez participa en el capital de la societat El Roure, SA. Arran de la dissolució d'aquesta empresa, s'adjudiquen al senyor Pérez 18.030,36 euros i material d'oficina valorat en 6.010,12 euros.

2. El vostre amic Carlos, resident a Ciudad Real, es vol comprar un cotxe nou i dubte entre comprar-se un cotxe amb unes emissions de diòxid de carboni de 130 grams per quilòmetre o un amb unes emissions de 90 grams per quilòmetre. Assesoreu en Carlos sobre quin és el tipus impositiu de l'impost sobre determinats mitjans de transport aplicable en cada cas, suposant que la seva comunitat autònoma no hagi aprovat cap tipus de gravamen.

3. El senyor Rodríguez ven al senyor Martín, l'1 de juny d'aquest any, un apartament a Sitges per un import de 72.121,45 euros. En lloc d'acudir a una entitat de crèdit per finançar l'operació, decideixen pactar tots dos 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 quatre 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. Transcorreguts els quatre anys pactats, s'ha de cancel·lar la clàusula resolutòria per mitjà de l'oportuna escriptura pública.

Determineu la tributació d'aquesta operació per l'ITPAJD, i també qui és el subjecte passiu.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Els serveis professionals d'advocacia, a l'efecte de l'IVA, es consideren prestats...

- a) en el lloc on hi hagi la seu de l'activitat econòmica de qui els presti.
- b) en el lloc on tingui fixat el domicili el subjecte passiu.
- c) en el lloc on hi hagi la seu del destinatari dels serveis, tret que estigui domiciliat en un país de la Unió Europea i no sigui un subjecte passiu de l'impost.

2. Les adquisicions intracomunitàries en l'IVA es graven...

- a) al lloc d'origen dels productes.
- b) a la duana.
- c) al lloc de destinació dels productes.

3. El fet imposable de la importació en l'IVA...

- a) es refereix tant a béns com a serveis.
- b) requereix que l'importador tingui la condició d'empresari o professional.
- c) Cap de les anteriors.

4. Les exempcions en l'IVA...

- a) impliquen la inexistència de gravamen i, per tant, no es produeix la repercussió a l'adquirent del bé o destinatari dels serveis.
- b) originen en tot cas la pèrdua del dret a deduir les quotes suportades en l'exercici de l'activitat exempta.
- c) s'apliquen sempre de manera automàtica i no fa falta el reconeixement per l'Administració, a petició dels interessats.

5. En quin moment es produeix la meritació dels impostos especials en els supòsits de fabricació?

- a) Quan es fabrica el producte.
- b) Quan té lloc la sortida de la fàbrica del producte.
- c) En el moment del lliurament del bé a l'adquirent.

6. La condició de contribuent en els impostos especials de fabricació és donada per...

- a) la realització del pressupòsit de fet (fabricació, importació o introducció).
- b) el perfeccionament del pressupòsit de fet mitjançant la meritació.
- c) la presentació de la declaració-liquidació del tribut.

7. El fet imposable de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport consisteix en...

- a) la primera matriculació definitiva a Espanya de determinats mitjans de transport.
- b) l'adquisició de determinats mitjans de transport.
- c) la posada en circulació de determinats mitjans de transport.

8. 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, quota fixa, són incompatibles entre si.

9. El subjecte passiu de transmissions patrimonials oneroses en les transmissions de béns o drets en l'ITPAJD és...

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

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

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

Solucionari

Casos pràctics

1.

a) El senyor Martínez, treballador de l'empresa Pintures Industrials, SA, fa una operació no subjecta a l'IVA, ja que, encara que utilitza material de l'empresa Pintures Industrials, SA, treballa a títol personal i no pas en l'exercici d'una activitat empresarial o professional. Per tant, el senyor Martínez no ha de repercutir cap IVA al seu amic. Amb tot, el senyor Martínez emprà materials de l'empresa Pintures Industrials, SA, per a una activitat aliena a la pròpia de l'empresa, cosa que constitueix un supòsit d'autoconsum de serveis que és subjecte a l'IVA (art. 12.2 LIVA). Per tant, l'empresa Pintures Industrials, SA, ha de repercutir l'IVA corresponent per aquesta operació d'autoconsum.

b) Els programes d'ordinador adquirits per l'empresa Produccions Metàl·liques, SA, en uns grans magatzems constitueixen un lliurament de béns subjecte a l'IVA, ja que així ho preveu el número 7 de l'apartat segon de l'article 8 de la LIVA respecte al "subministrament de productes informàtics normalitzats, comprensius del suport i els programes o informacions incorporats a aquest". Evidentment, els programes d'ordinador estàndard de processadors de textos, fulls de càlcul i bases de dades compleixen el requisit indicat en el precepte mateix si s'han "produït en sèrie, de manera que puguin ser utilitzats indistintament per qualsevol consumidor final". No passa el mateix amb el programa adquirit per Produccions Metàl·liques, SA, a Innovació Tecnològica, SA. En aquest cas, es tracta d'una prestació de serveis subjecta a l'IVA per aplicació del número 16 de l'apartat segon de l'article 11 de la LIVA, que ho estableix així per al "subministrament de productes informàtics específics; es considera accessòria a la prestació del servei el lliurament del suport corresponent". El programa de comptabilitat fet a mida ha estat, en aquest sentit, produït "després de l'encàrrec previ del client".

c) El lliurament de les edificacions que fa Casamaca, SA, a Palau d'Or, SA, és subjecte a IVA i no n'és exempt, però com que la construcció no estava acabada, no es considera primer lliurament. En canvi, la transmissió de Palau d'Or, SA, a l'empresa La Casa Segura, SA, sí que té la condició de primer lliurament, segons l'apartat vint-i-dosè del número 1 de l'article 20 de la LIVA, i és subjecta a l'IVA i no n'és exempta, com succeïa en el cas anterior. Per acabar, la transmissió que fa l'empresa La Casa Segura, SA, tant a particulars com a altres empreses, té la condició de segon lliurament i, per tant, és exempta de l'IVA, en virtut del que s'exposa en l'esmentat apartat vint-i-dosè del número 1 de l'article 20 de la LIVA. No obstant això, aquesta exempció pot ser objecte de renúncia si es compleixen els requisits que estableix l'apartat segon de l'article 20 de la LIVA.

d) L'adjudicació del material d'oficina, valorat en 6.010,12 euros, al senyor Pérez constitueix un lliurament de béns subjecte a l'IVA, ja que l'article 4 de la LIVA determina aquesta subjecció de la transmissió dels elements del patrimoni empresarial als socis en els casos de cessament en l'exercici de les activitats econòmiques. Concretament, el número 2 de l'apartat segon de l'article 8 de la LIVA considera lliurament de béns subjecte a l'impost les adjudicacions d'elements del patrimoni empresarial "en cas de liquidació o dissolució total o parcial" de les societats. Per tant, l'empresa El Roure, SA, ha de repercutir al senyor Pérez l'IVA corresponent.

2. La subjecció a l'impost especial sobre determinats mitjans de transport, cedit a les comunitats autònomes, es produeix per la primera matriculació definitiva a Espanya o per la utilització de determinats mitjans de transport, nous o usats. Tenint en compte que una de les fonts de contaminació principals és l'originada per la circulació dels diferents mitjans de transports, la normativa reguladora d'aquest impost ha estat modificada per la Llei 34/2007, de 15 de novembre, de qualitat de l'aire i protecció de l'atmosfera i, posteriorment, per la Llei 51/2007, de 26 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per al 2008, amb la finalitat de reduir els nivells de contaminació atmosfèrica de manera que els vehicles més contaminants tributin un tipus de gravamen superior.

En aquest sentit, en la regulació anterior, per a quantificar l'impost es tenia en compte la cilindrada i el combustible utilitzat pels vehicles (dièsel i gasolina), i el tipus de gravamen variava entre un 7% i un 12%.

En canvi, en la regulació actual, la quantificació de l'impost es basa en les emissions de diòxid de carboni que provoquen els vehicles i l'epígraf en què s'enquadri cada tipus de vehicle (els tipus oscil·len entre el 0% i el 14,75%). Les emissions oficials de diòxid de carboni s'acrediten, si escau, mitjançant un certificat expedit a aquest efecte pel fabricant o importador del vehicle excepte en els casos en què aquestes emissions constin en la targeta d'inspecció tècnica o en qualsevol altre document de caràcter oficial expedit individualment respecte del vehicle de què es tracti.

D'aquesta manera, en el territori peninsular els vehicles en què les emissions oficials de diòxid de carboni no siguin superiors a 120 grams per quilòmetre, amb excepció dels vehicles del tipus quad i els vehicles proveïts d'un sol motor que no sigui de combustió interna, amb excepció dels vehicles del tipus quad, estan gravats a un tipus del 0%. Els vehicles amb emissions de CO₂ superiors a 120 grams per quilòmetre i inferiors a 160 grams per quilòmetre, amb excepció dels vehicles del tipus quad, tributen a un tipus de gravamen del 4,75% al territori peninsular.

En el cas plantejat, la matriculació del vehicle amb emissions de diòxid de carboni de 130 grams per quilòmetre ha d'estar gravada a un tipus del 4,75%, mentre que la matriculació del vehicle amb emissions de 90 grams per quilòmetre ha de tributar el 0%.

3. La compravenda de l'apartament constitueix un fet imposable gravat per la modalitat de transmissions patrimonials oneroses (art. 7.1.A TRLITPAJD), en el qual la base imposable declarada és, en principi, de 72.121,45 euros (art. 10.1 TRLITPAJD). 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 a Catalunya és del 8% (art. 11.1.a TRLITPAJD). Per tant: $quota = 84.141,69 \times 8\% = 6.731,33$ euros. El subjecte passiu d'aquest tribut, segons estipula l'article 8.a del TRLITPAJD, és l'adquirent del bé, és a dir, el senyor Martín.

Respecte a l'impost d'actes jurídics documentats, la documentació en escriptura pública tributa només pel gravamen fix (art. 31.1 TRLITPAJD), i no pas 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 TRLITPAJD); és a dir, el senyor Martín.

En relació amb la clàusula resolutòria pactada pels contractants, l'article 7.3 del TRLITPAJD l'equipara, pel que fa al tractament tributari, a les hipoteques. Per tant, es tracta d'un fet imposable gravat per transmissions patrimonials oneroses (art. 7.1.B TRLITPAJD), 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 TRLITPAJD). És a dir: $base\ imposable = 48.080,97 + (10\% \times 48.080,97 \times 4) = 67.313,36$ euros. Quota (art. 11.1.b TRLITPAJD) = $67.313,36 \times 1\% = 673,13$ euros. El subjecte passiu d'aquest tribut, tal com disposa la lletra c de l'article 8 del TRLITPAJD, és aquell a favor del qual es dugui a terme l'acte; és a dir, el senyor Martín, que és la persona que es beneficia de la clàusula resolutòria, que és accessòria a la compravenda o negoci principal. Pel que fa a l'impost d'actes jurídics documentats, la clàusula resolutòria tributa únicament pel gravamen fix (art. 31.1 TRLITPAJD), i el subjecte passiu és el senyor Martín, ja que és l'adquirent del bé del negoci principal (art. 29 TRLITPAJD). Amb tot, no tributa per la quota variable, atès que l'operació és subjecta a transmissions patrimonials oneroses (art. 31.2 LITPAJD).

Finalment, transcorreguts els quatre anys, la cancel·lació de la clàusula resolutòria per mitjà d'escriptura pública ha de tributar (si no varia la normativa aplicable) per l'impost d'actes jurídics documentats, tant en la quota fixa (art. 31.1 TRLITPAJD) com en la quota variable (art. 31.2 TRLITPAJD), ja que es tracta d'un acte valuable, que es pot inscriure en el registre de la propietat i que no és subjecte a l'ISD ni a l'impost sobre operacions societàries ni al de transmissions patrimonials oneroses, atès que l'article 7.1.B del TRLITPAJD no grava la cancel·lació de drets reals. Per tant: $base\ imposable$ (art. 10.2.c TRLITPAJD): 67.313,36 euros. Quota = $67.313,36 \times 1,2\% = 807,76$ euros. El subjecte passiu de l'impost d'actes jurídics documentats, en virtut de l'article 29 del TRLITPAJD, és el senyor Martín, ja que és la persona en l'interès de la qual s'emeta el document esmentat.

Exercicis d'autoavaluació

1. c
2. c
3. c
4. a
5. b
6. b
7. a
8. a

9. b

10. b

