

Fiscalitat autonòmica i local

Irene Rovira Ferrer

PID_00182109



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. El sistema tributari autonòmic	7
1.1. Les comunitats autònomes de règim comú	7
1.1.1. Els tributs propis	9
1.1.2. Els impostos cedits per l'Estat	20
1.1.3. Els règims especials de les Canàries, Ceuta i Melilla	22
1.2. Les comunitats autònomes de règim foral	25
1.2.1. El sistema tributari del País Basc	26
1.2.2. El sistema tributari de Navarra	27
2. El sistema tributari local	29
2.1. Principis, característiques i estructura	29
2.2. Els impostos municipals	30
2.2.1. L'impost sobre béns immobles	30
2.2.2. L'impost sobre activitats econòmiques	33
2.2.3. Impost sobre vehicles de tracció mecànica	36
2.2.4. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres	37
2.2.5. Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana	38
2.2.6. Impost sobre despeses sumptuàries	40
2.3. Les taxes municipals	41
2.4. Les contribucions especials municipals	41
2.5. Altres recursos tributaris dels municipis	42
2.6. Els tributs de les províncies, les entitats supramunicipals i les inframunicipals	42
Activitats	43
Exercicis d'autoavaluació	43
Solucionari	45

Introducció

Tal com es desprèn del títol, l'objecte d'estudi d'aquest mòdul se centra en el sistema tributari de dos tipus d'entitats clarament diferenciades: les comunitats autònomes i els ens locals.

En relació amb el primer, cal assenyalar que el marc constitucional ha donat com a resultat un estat plural, integrat per disset comunitats autònomes, que tenen un sistema tributari propi, si bé, com hem vist en l'assignatura de *Dret financer i tributari I* en estudiar el poder financer, n'hi ha dues que no es regeixen pel règim comú.

A part de les especialitats d'aquest règim comú que, per raó del seu territori, operen en les comunitats autònomes de les Canàries, Ceuta i Melilla, cal destacar que les tres diputacions provincials del País Basc i la Comunitat Foral de Navarra tenen una regulació pròpia que, en virtut de la DA primera de la CE, empara i respecta expressament els drets històrics dels territoris forals.

Així, doncs, a més d'estudiar les peculiaritats d'aquests sistemes, en aquest mòdul centrarem l'atenció en les competències tributàries autonòmiques, és a dir, en la capacitat de les comunitats autònomes d'establir i exigir tributs propis (tractant especialment els seus impostos propis), en la possibilitat que tenen de crear recàrrecs sobre impostos de l'Estat (ja que, encara que superposada a una obligació estatal, constitueixen l'exigència d'una prestació tributària pròpia) i en l'actuació que tenen davant els impostos cedits totalment o parcialment per l'Estat (o, més bé dit, davant els impostos parcialment compartits, si bé, tenint en compte el tractament específic que se'n fa en la resta de mòduls de l'assignatura, l'estudi d'aquests impostos serà més global).

En relació amb el sistema tributari dels ens locals, això és, els municipis, les entitats supramunicipals (com les províncies, les àrees metropolitanes o les associacions municipals) i les entitats inframunicipals, centrarem especialment l'atenció en el cas dels primers, ja que, a part de ser els que tenen les competències més grans sobre aquest tema, són els únics que poden establir impostos propis.

Al seu torn, tenint en compte que el règim que afecta les seves taxes i contribucions especials ja va ser objecte d'estudi en l'assignatura de *Dret financer i tributari I*, l'anàlisi més detallada la farem en relació amb l'IBI, l'IAE, l'IVTM, l'ICIO, l'IIVTNU i l'impost sobre despeses sumptuàries.

Objectius

Els objectius principals que cal assolir són els següents:

1. Entendre l'exercici del poder tributari de les comunitats autònomes de règim comú i conèixer-ne els diferents tributs propis, i també les especialitats que regeixen en les comunitats de les Canàries, Ceuta i Melilla, i conèixer les característiques principals dels sistemes tributaris forals.
2. Delimitar les característiques principals, l'estructura fonamental i els àmbits principals sobre els quals recauen els impostos propis de les comunitats autònomes de règim comú.
3. Determinar els límits que tenen les comunitats autònomes de règim comú en l'establiment de recàrrecs sobre els tributs de l'Estat i les característiques principals dels impostos cedits per l'Estat.
4. Identificar els sistemes tributaris dels ens locals (els municipis, les entitats supramunicipals i les entitats inframunicipals) i conèixer-ne els trets principals.
5. Entendre la naturalesa, el fet imposable i l'aplicació de l'impost sobre béns immobles, i també el concepte de *bé moble* a l'efecte d'aquest impost.
6. Comprendre les diverses activitats empresarials i professionals gravades per l'impost sobre activitats econòmiques i, especialment, el càlcul de la quota d'aquest impost.
7. Saber quina és la plusvàlua gravada en l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.
8. Identificar l'objecte, l'estructura i les característiques de l'impost sobre vehicles de tracció mecànica.
9. Determinar l'àmbit d'aplicació i el règim jurídic de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres.
10. Conèixer els trets generals de l'impost sobre despeses sumptuàries (modalitat de vedes de caça i pesca).

1. El sistema tributari autonòmic

Malgrat que el legislador constitucional procurés mantenir una certa homogeneïtat en el sistema de finançament autonòmic (reconeixent la necessitat de regular-ne les competències financeres per mitjà de llei orgànica¹), la seva descripció ha resultat substancialment complexa, ja que, en les disset autonomies en què s'hauria d'aplicar l'anomenat *règim comú*, operen els corresponents règims forals del País Basc i Navarra i els règims especials per raó del territori de les Canàries i les ciutats autònomes de Ceuta i Melilla.

⁽¹⁾Article 157.3 CE.

Així, doncs, l'estudi del sistema tributari autonòmic exigeix tenir en compte aquestes diferents especialitats, si bé, per a fer-ne una classificació més adequada, convé començar-lo analitzant el règim comú.

1.1. Les comunitats autònomes de règim comú

De conformitat amb l'article 133.2 de la CE, "les comunitats autònomes i les corporacions locals podran establir i exigir tributs, d'acord amb la Constitució i amb les lleis", encara que, segons l'article 157.1 de la CE, també formen part dels seus recursos propis els impostos cedits per l'Estat i els recàrrecs sobre impostos estatals.

Els recursos propis de les comunitats autònomes

En concret, l'article 157.1 de la CE estableix que, a més dels seus tributs propis, els impostos cedits per l'Estat i els recàrrecs sobre impostos estatals, formen part dels recursos de les comunitats autònomes: altres participacions en els ingressos de l'Estat, les transferències d'un fons de compensació interterritorial i altres assignacions a càrrec dels pressupostos generals de l'Estat, els rendiments procedents del seu patrimoni i ingressos de dret privat i el producte de les operacions de crèdit.

No obstant això, considerant que aquest objecte d'estudi és el sistema tributari autonòmic, només centrarem l'atenció en els primers.

És important fer aquesta precisió atès que les **competències en matèria tributària** de les autonomies no solament es limiten a l'establiment i exigència dels seus tributs propis, sinó que també s'estenen als impostos cedits per l'Estat (sia totalment o parcialment) i als recàrrecs sobre impostos d'aquest estat (i és que, si bé aquests últims es vinculen a un tribut preexistent de caràcter estatal, n'impliquen un agreujament i no deixen de ser tributs propis creats i regulats per les comunitats autònomes).

No obstant això, com hem assenyalat, amb la finalitat de garantir una certa uniformitat en el conjunt de competències financeres autonòmiques, l'article 157.3 de la CE va habilitar el legislador estatal perquè, per mitjà d'una llei

orgànica, establís la regulació de l'exercici d'aquestes competències, i també les normes per a resoldre els conflictes que poguessin sorgir i les possibles formes de col·laboració financera entre les comunitats autònomes i l'Estat.

Sentència del Tribunal Constitucional 68/1996

Sobre aquest tema, com assenyalava el FJ novè de la STC 68/1996, el que va voler el legislador constitucional amb el precepte esmentat no va ser sinó:

“Habilitar la intervenció unilateral de l'Estat en aquest àmbit competencial a fi d'aconseguir un mínim grau d'homogeneïtat en el sistema de finançament autòmic, i vorejar així la dificultat que hauria comportat que aquest sistema quedés exclusivament a l'atzar del que es decidís en el procediment d'elaboració de cadascun dels estatuts d'autonomia.”

A més, sense perjudici del reconeixement competencial autòmic, no s'ha de passar per alt que, conforme a l'article 133.1 de la CE, “la potestat originària per a establir els tributs correspon exclusivament a l'Estat mitjançant una llei”, de la mateixa manera que l'article 149.1.14 de la CE també li atribueix la competència exclusiva sobre la Hisenda general.

En compliment d'aquesta habilitació, i amb la comesa de crear el sistema, el règim comú de les pautes i els límits per a crear els tributs autònoms es va establir en la **Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes**, la qual ha experimentat modificacions importants a conseqüència de la LO 3/1996, de 27 de desembre (que va atribuir a les comunitats autònomes competències normatives en relació amb els tributs cedits totalment o parcialment per l'Estat), la LO 7/2001, de 27 de desembre (que va permetre la cessió a les comunitats autònomes de nous impostos estatals i va ampliar les seves competències normatives sobre aquest tema), i la LO 3/2009, de 18 de desembre (que va integrar l'Acord 6/2009, de 15 de juliol, adoptat pel Consell de Política Fiscal i Financera de les Comunitats Autònomes, per a la reforma del sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia).

No obstant això, aquesta potestat del legislador estatal no és l'única limitació al poder financer de les autonomies, sinó que la CE mateixa també ha establert una **doble prohibició**²: cap comunitat autònoma no pot adoptar mesures tributàries sobre béns situats fora del seu territori o que comportin un obstacle a la lliure circulació de mercaderies o serveis.

Sobre aquest tema, és evident que la primera d'aquestes previsions implica una manifestació clara del **principi de territorialitat**³ de les competències autònòmiques, el qual respon a la necessitat de fer-ne compatible l'exercici simultani en la mesura que actua com a element delimitador de l'eficàcia espacial dels actes i normes de les comunitats autònomes. De fet, la importància que té en aquest àmbit és tan gran que bona part de la doctrina ha conclòs que en aquesta limitació es consagra el principi de territorialitat fiscal.

L'esment relatiu a la **lliure circulació de mercaderies o serveis** (al principi d'unitat de mercat), per la seva banda, no és més que una reiteració de l'article 139.2 de la CE, en el qual té lloc el reconeixement específic d'aquest principi, encara que s'ha de tenir present que únicament se'n considera vulnerada la

Acord 6/2009, de 15 de juliol

És rellevant destacar aquest acord, en tant que va comportar un avenç important en la potenciació de la coresponsabilitat i autonomia de les comunitats autònomes, ja que, a més d'augmentar el pes dels recursos tributaris sobre tots els recursos autònoms, en va ampliar les competències normatives, de gestió i de revisió respecte als impostos estatals cedits, de manera que va possibilitar fins i tot que les comunitats autònomes mateixes poguessin revisar per via econòmicoadministrativa els actes dictats per les seves administracions en relació amb aquests.

⁽²⁾Article 157.2 CE.

⁽³⁾STC 44/1984, FJ segon, i STC 132/1996, FJ quart, entre altres.

protecció si s'adopten mesures obstaculitzadores que no tinguin relació amb la finalitat constitucionalment lícita que persegueixin (STC 37/1981, de 16 de novembre).

En tot cas, per a entendre més bé totes dues prohibicions, s'han de posar en relació amb el desplegament que en fa la LOFCA (norma integrant del bloc de constitucionalitat), la qual concreta el principi de territorialitat fiscal respecte als impostos propis de les comunitats autònomes (art. 9.a i 9.b) i perfila la llibertat de circulació en relació amb el sistema d'ingressos de les comunitats autònomes (art. 2.1.a), els impostos propis (art. 9.c) i els impostos cedits (art. 19.2).

Així mateix, a part d'aquestes limitacions, s'han de tenir en compte les que estableix directament la LOFCA mateixa, tant en relació amb els tributs propis, especialment les que prohibeixen la doble imposició en cas de tributs preexistents de caràcter estatal o local (art. 6.2 i 6.3), com pel que fa als tributs cedits (encara que, per a entendre-ho més bé, convé analitzar-les en tractar separatament cadascun d'aquests tributs).

1.1.1. Els tributs propis

Tal com hem apuntat, l'article 133.2 de la CE⁴ assenyala expressament que "les comunitats autònomes i les corporacions locals podran establir i exigir tributs, d'acord amb la Constitució i amb les lleis", de manera que cada comunitat podrà crear i gestionar els seus propis impostos, taxes i contribucions especials.

⁽⁴⁾L'article 6.1 de la LOFCA es pronuncia en els mateixos termes.

Així mateix, com també hem assenyalat, dins dels seus tributs propis hi cal afegir la possibilitat de crear i exigir recàrrecs autonòmics sobre tributs estatals, i és que, malgrat que consisteixin en obligacions tributàries superposades a tributs estatals preexistents (que mantenen intacta la configuració), comporten una manifestació del poder tributari de les comunitats autònomes (ja que agreugen una prestació tributària), i d'aquestes comunitats depèn l'establiment, l'exigència i la regulació d'aquests tributs.

No obstant això, abans de fer-ne l'anàlisi detallada, convé destacar les limitacions probablement més importants a la màxima expressió del poder tributari autonòmic, ja que, a més de les prohibicions derivades de la territorialitat i la unitat de mercat (reconegudes, com hem vist, en l'article 157.2 de la CE i 9 de la LOFCA), hi ha les recollides en els apartats 2 i 3 de l'article 6 de la LOFCA.

En concret, l'esmentat article 6.2 de la LOFCA estableix que cap comunitat autònoma no pot establir tributs sobre **fets imposables que ja han estat gravats per l'Estat** (titular dels fets imposables més significatius i de més capacitat recaptatòria), mentre que l'apartat 3 del mateix article 6 disposa que els tributs que estableixin les comunitats autònomes no poden recaure sobre **fets imposables gravats pels tributs locals**.

No obstant això, i contràriament, l'article 6.2 sí que permet a l'Estat que, fent ús de la seva potestat originària, pugui crear un nou tribut sobre un fet imposable gravat per una comunitat autònoma, sempre que instrumenti les mesures correlatives de compensació o coordinació adequades a favor de l'autonomia afectada.

No obstant això, en la mateixa línia, el cert és que actualment l'article 6.3 també habilita les comunitats autònomes a establir i gestionar tributs sobre les matèries que la legislació de règim local reserva a les corporacions locals, sempre que adoptin les **mesures de compensació o coordinació** adequades perquè els ingressos de les corporacions afectades no quedin disminuïts ni reduïts en les possibilitats de creixement futur.

Aquesta nova redacció de l'article esmentat, incorporada per la LO 3/2009, de 18 de desembre, ha comportat un avenç important, i és que, amb anterioritat, la LOFCA limitava la possibilitat que les comunitats autònomes establissin i gestionessin tributs sobre les matèries que la legislació de règim local reservava a les corporacions locals (amb les mesures compensatòries oportunes) al fet que la legislació mateixa ho autoritzés i regulés específicament en cada supòsit –cosa que únicament havia tingut lloc en relació amb l'impost sobre vehicles de tracció mecànica i l'impost municipal sobre despeses sumptuàries, en la modalitat d'aprofitament de vedats de caça i pesca (DA primera TRLRHL). Així, doncs, l'única cosa que impedeix actualment la LOFCA és que els tributs autonòmics i locals gravin els mateixos fets imposables o, dit d'una altra manera, la **dobla imposició interna**.

Precisió del “fet imposable” com a límit dels articles 6.2 i 6.3 de la LOFCA

En aquest punt, és important tenir present que el fet imposable d'un tribut és “el pressupost fixat per la Llei per a configurar cada tribut i la realització del qual origina el naixement de l'obligació tributària principal” (art. 20.1 LGT), de manera que no s'ha de confondre amb la “matèria imposable” a què abans al·ludia l'article 6.3 de la LOFCA tret que hi hagi una autorització expressa. Així, com afirma el TC⁵, la “matèria imposable” és un concepte molt més ampli que el “fet imposable” (el qual interpreta, al seu torn, en sentit estrictament tècnic), i és que es refereix a les matèries que configuren l'objecte dels tributs i no pas a un pressupòsit de fet concret (de manera que el canvi ha beneficiat en gran manera les comunitats autònomes).

Exposició de motius de la LO 3/2009

Sobre aquest tema, convé esmentar l'exposició de motius d'aquesta llei orgànica, en què es va establir que: “amb la finalitat de reduir la conflictivitat, es modifica l'article 6 de la LOFCA perquè les regles d'incompatibilitat es refereixin al fet imposable i no a la matèria imposable, de manera que hi hauria un espai fiscal autonòmic més clar en relació amb els tributs locals, amb una delimitació similar a la que hi ha en relació amb els tributs estatals”.

⁽⁵⁾STC 289/2000. En el mateix sentit, entre altres, la STC 37/1987 o la STC 186/1993.

Així mateix, a part dels límits assenyalats en els articles 157.2 de la CE i 6.2, 6.3 i 9 de la LOFCA, no s'ha de passar per alt que les comunitats autònomes també han de respectar una sèrie de principis que formen el marc per a la creació de tributs propis, els quals es concreten en els següents:

- El principi de justícia tributària (art. 31.1 CE)
- El principi de reserva de llei (art. 31.3 i 133.2 CE)
- El principi d'igualtat (art. 139.1 CE)
- El principi de coordinació amb la Hisenda estatal (art. 156.1 CE i 6.2 LOFCA)
- El principi de no-discriminació (art. 139.2 CE i 9 LOFCA)

Així, doncs, encara que l'article 6.1 de la LOFCA reconegui clarament la capacitat de les diferents comunitats autònomes de **crear tributs propis**, els límits imposats pels apartats 2 i 3 i els articles 7-9 deixen un espai de creació molt reduït (especialment pel que fa als impostos), i és que, més enllà dels límits derivats de la territorialitat, la unitat de mercat i de la mateixa configuració de cada figura impositiva, la LOFCA ha prohibit que els tributs autònoms recaiguin sobre els fets imposables gravats per l'Estat o els tributs locals.

De totes maneres, per a conèixer de manera més completa els diferents tributs propis de les comunitats autònomes, convé analitzar separatament cadascuna de les diferents categories.

1) Les taxes

Tal com assenyala l'article 7.1 de la LOFCA, en termes similars a la LGT, les comunitats autònomes poden establir taxes per a utilitzar-les en el domini públic, i també per a prestar serveis públics o fer activitats en règim de dret públic de la seva competència, sempre que aquestes activitats es refereixin de manera particular als subjectes passius, els afectin o els beneficiïn i no siguin de sol·licitud voluntària per als administrats o no siguin prestades o dutes a terme pel sector privat (tant si està establerta la reserva d'aquestes activitats a favor del sector públic conforme a la normativa vigent com si no).

Així, doncs, tenint en compte que la configuració legal del fet imposable de les taxes és clara i no planteja cap problema (atès que sempre s'estableixen sobre la utilització del domini públic de les comunitats autònomes o per la recepció de serveis prestats per aquestes comunitats), no és d'estranyar que fossin els primers tributs propis regulats per les autonomies, i és que el traspàs de competències també comportava la gestió dels serveis o activitats corres-

Límits de la creació de tributs propis

Així mateix, els articles 7, 8 i 9 de la LOFCA estableixen una sèrie de limitacions addicionals en relació, respectivament, amb les taxes, les contribucions especials i els impostos propis, encara que realment els tributs més afectats pel que fa a restriccions i, sobretot, cost polític són aquests últims (cosa que ha derivat en l'escàs establiment i regulació que han tingut).

L'article 7.2 de la LOFCA

La redacció actual de l'article 7.2 de la LOFCA, en termes molt similars a l'original, estableix que, quan l'Estat o les corporacions locals transfereixin a les comunitats autònomes béns de domini públic per a la utilització dels quals estiguin establertes taxes o competències en l'execució o desenvolupament de les quals prestin servei o dugin a terme activitats igualment gravades amb taxes, aquelles i aquestes s'han de considerar com a tributs propis de les comunitats respectives.

ponents i l'explotació dels béns corresponents sobre els quals s'establien (en tant que, com preveu l'article 7.3, el rendiment de les taxes el determina el cost d'aquests serveis o activitats).

Aquestes transferències es van començar a dur a terme mitjançant els decrets de traspasos corresponents i va ser la Comunitat Valenciana la primera que, el 1984, va començar una feina de recopilació i sistematització per a regular les seves pròpies taxes, cosa que, sense perjudici d'alguna llei específica, han continuat la resta de comunitats empeses també per la seva adaptació a la Llei 8/1989, de 13 d'abril, de taxes i preus públics, a la declaració d'inconstitucionalitat posterior de bona part d'aquesta llei (per part de la STC 185/1995, de 14 de desembre) i a les reformes corresponents de l'article 7 de la LOFCA que van tenir lloc.

2) Les contribucions especials

Igual que en el cas de les taxes, el règim jurídic de les **contribucions especials** és molt clar i el seu fet imposable tampoc no planteja problemes, ja que, com assenyala l'article 8.1 de la LOFCA, s'han d'imposar per l'obtenció per part del subjecte passiu d'un benefici o d'un augment del valor dels seus béns com a conseqüència de la realització per part de les comunitats autònomes d'obres públiques o de l'establiment o ampliació a costa seva de serveis públics.

No obstant això, i encara que l'article 8.2 de la LOFCA també en deixa clara la quantificació, l'establiment d'aquestes contribucions per part de les comunitats autònomes ha estat realment molt escàs, i s'ha limitat bàsicament a les carreteres i a alguns altres serveis específics com els de prevenció, extinció d'incendis i salvament.

Article 8.2 de la LOFCA

“La recaptació per la contribució especial no pot superar el cost de l'obra o de l'establiment o ampliació del servei suportat per la comunitat autònoma.”

3) Els impostos propis

En relació amb els impostos propis, s'ha de destacar, en primer lloc, que, malgrat que la competència per a crear-los i exigir-los sigui el màxim exponent del poder tributari autonòmic, **l'exercici d'aquests impostos no ha tingut gaire rellevància**, i és que, més enllà de les taxes, l'esforç legislatiu de les comunitats autònomes s'ha limitat a crear figures impositives de capacitat recaptatòria escassa. En conseqüència, el sistema tributari propi de les autonomies (especialment pel que fa als impostos) té una entitat molt reduïda, cosa que els comporta una dependència absoluta de les finances de l'Estat.

La dependència financera de les comunitats autònomes

Concretament, els recursos financers de les comunitats autònomes deriven principalment de les transferències a càrrec de la participació en els ingressos de l'Estat, de la recaptació dels tributs cedits i de les subvencions procedents del Fons de Compensació Interterritorial o de fons europeus, de manera que els ingressos derivats dels tributs propis queden en últim lloc.

No obstant això, el cert és que l'actuació autonòmica escassa en aquest extrem es deu, en gran manera, al poc marc de creació de tributs que deixa la LOFCA, el qual, a part dels límits específics en relació amb els impostos propis que fixa l'article 9, és delimitat essencialment pels apartats 2 i 3 de l'article 6 d'aquesta llei.

Així, com hem apuntat, l'article 9.a de la LOFCA desplega, en aquest extrem, el **principi de territorialitat** que preveu l'article 157.2 de la CE, assenyalant que cap comunitat autònoma no pot crear impostos propis sobre elements patrimonials situats, rendiments originats ni despeses fetes fora del seu territori, cosa que completa l'apartat *b* assenyalant que:

“No es poden gravar, com a tals, negocis, actes o fets celebrats o realitzats fora del territori de la comunitat impositora, ni la transmissió o exercici de béns, drets i obligacions que no hagin nascut ni hagin de complir-se en aquest territori o en un territori en què el seu adquirent no resideixi.”

L'apartat *c*, per la seva banda, amb la finalitat de garantir la lliure circulació de mercat⁶, recalca que els impostos autonòmics:

⁶Articles 157.2 i 139.2 CE.

“No poden suposar obstacle per a la lliure circulació de persones, mercaderies i serveis capitals ni afectar de manera efectiva la fixació de residència de les persones o la ubicació d'empreses i capitals dins del territori espanyol [...] ni comportar càrregues traslladables a altres comunitats.”

De totes maneres, és evident que la limitació més gran es troba en els apartats 2 i 3 de l'article 6, ja que, com que prohibeix la creació d'impostos sobre fets imposables que ja han estat gravats pels ens locals o l'Estat (titular indiscutible dels fets imposables més significatius i de més capacitat recaptatòria), el marge d'imposició autonòmic resulta molt reduït (cosa que ha estat motiu de polèmica i, com hem vist, objecte de modificació).

La coresponsabilitat de les comunitats autònomes

Precisament, a principis dels noranta, va sorgir la polèmica que l'Estat pretenia que les comunitats autònomes assumissin la responsabilitat de definir i fixar la pressió tributària als seus territoris i les comunitats autònomes reclamaven que poguessin disposar de recursos propis significatius per a la seva autonomia i suficiència financera, i encara que es van aprovar una sèrie d'acords que van incorporar canvis rellevants en relació amb els tributs cedits (com l'Acord 6/2009, de 15 de juliol, adoptat pel Consell de Política Fiscal i Financera de les Comunitats Autònomes), l'única mesura relacionada amb els tributs propis va ser la modificació de l'article 6.3 de la LOFCA en els termes que ja hem descrit – que va passar a prohibir la creació de tributs propis sobre fets imposables que ja han estat gravats per tributs locals en lloc de prohibir que afectessin la mateixa matèria imposable (tret que estigués prevista l'habilitació específica).

De fet, el conjunt d'**impostos creats per les diferents comunitats autònomes** és tan escàs que les matèries imposables sobre les quals recauen es poden dividir bàsicament en tres: el medi ambient (dins del qual destaca clarament l'aigua), el joc i un tercer grup compost per les matèries imposables gravades de manera minoritària o puntual, dins del qual hi ha les finques i explotacions agràries infrautilitzades, l'obtenció de fons reemborsables per part de les entitats de crèdit, els aprofitaments cinegètics i el risc potencial d'activitats i instal·lacions en relació amb el desplaçament de plans de protecció civil.

a) El medi ambient

Tal com hem apuntat, la primera matèria imposable dels impostos autonòmics és el medi ambient, dins de la qual, a grans trets, es diferencien una sèrie d'impostos relacionats amb el sanejament i protecció de l'aigua, altres de destinats a gravar els danys mediambientals derivats de determinades activitats o instal·lacions i altres, acabats de crear, encaminats a disminuir la utilització de les bosses de plàstic d'un sol ús.

Així, en primer lloc, dins del primer grup d'aquests impostos, hi ha els relacionats amb l'**aigua**, la majoria dels quals, anomenats *cànon de sanejament*, graven l'ús real o potencial de l'aigua i la contaminació que pot produir l'abocament d'aquesta aigua. Tenint en compte que grava tant el consum industrial com, de vegades, el domèstic, s'estableixen algunes diferències rellevants sobre aquest tema (com el tipus de gravamen), encara que, en tot cas, l'empresa subministradora d'aigua ha de ser la substituïda del contribuent (el consumidor) i l'obligada a ingressar a Hisenda la quota corresponent que ha de repercutir en l'usuari per mitjà de la factura de consum. Moltes vegades la recaptació d'aquests impostos afecta el manteniment de depuradores o altres infraestructures hidràuliques.

El cànon de l'aigua a Catalunya

En el cas de Catalunya (que ha instaurat el model més complex), el cànon de l'aigua queda afecte per l'activitat de l'Agència Catalana de l'Aigua i és exigible a tots els usuaris (tant domèstics com industrials), amb l'excepció de les entitats públiques en relació amb determinades activitats (com neteja de carrers o reg de parcs i jardins). No obstant això, en relació amb els usuaris domèstics, es discriminen favorablement els usos moderats i es protegeixen en certa manera, sia per mitjà d'un sistema de tipus progressius o d'ampliació dels trams de consum a favor de les famílies nombroses. Amb caràcter general, la recaptació de l'impost es destina a cobrir els costos dels serveis del cicle de l'aigua, com ara els sistemes de sanejament de l'aigua o de les infraestructures per a transportar-la.

Lectura recomanada

Per a un desenvolupament més gran, vegeu el Decret legislatiu 3/2003, de 4 de novembre, pel qual s'aprova el text refós de la legislació en matèria d'aigües de Catalunya.

De la mateixa manera, encara que puntualment, hi ha altres impostos relacionats amb l'aigua, com l'impost sobre **abocaments** a les aigües litorals (establert per les comunitats autònomes d'Andalusia i Múrcia) o l'impost sobre el dany mediambiental causat per determinats usos i aprofitaments de l'aigua embassada (creat per la Comunitat Autònoma de Galícia). En el primer cas, la base imposable és la càrrega contaminant de l'abocament produïda durant el període impositiu, mentre que, en el segon, és la capacitat volumètrica de l'embassament calculada en hectòmetres cúbics. No obstant això, en tots dos casos la recaptació íntegra dels impostos està destinada a la protecció i millora mediambiental.

En segon lloc, hi ha els impostos destinats a gravar els **danys mediambientals** derivats de determinades activitats o instal·lacions, el primer dels quals va ser establert per la comunitat de les Illes Balears i va ser declarat inconstitucional per la STC 289/2000, per doble imposició amb l'impost municipal sobre béns immobles. No obstant això, a l'hora de valorar la constitucionalitat d'aquests impostos, en les últimes sentències (com en la STC 168/2004), el TC ha posat l'accent en la finalitat d'aquests impostos, de manera que s'allunya del caràcter exclusivament de recaptació i conclou, en definitiva, la no-generació de doble imposició.

En aquest grup hi ha els impostos sobre el dipòsit o la incineració de diferents tipus de residus (establerts en les comunitats autònomes d'Andalusia, Cantàbria, Catalunya, Madrid, Múrcia), els impostos que graven l'emissió de gasos a l'atmosfera (creats per les comunitats autònomes d'Andalusia, Aragó, Galícia i Múrcia) o els anomenats *cànon edílics* (que, establerts a Galícia i Castella - la Manxa, graven les incidències causades per la instal·lació d'aerogeneradors afectes a la producció d'energia elèctrica).

Així mateix, en aquest grup hi ha els impostos que graven simultàniament els danys mediambientals provocats per la realització de determinades activitats i les instal·lacions que requereixen aquestes activitats (com les instal·lacions del subministrament d'energia elèctrica o les d'activitats de telefonia i telemàtica), com és el cas de l'impost sobre el dany mediambiental causat per les instal·lacions de transport per cable (establert a Aragó i, en termes similars, a Astúries i a Extremadura) o els impostos sobre grans establiments comercials (en què es considera que afecten el medi ambient tant per les instal·lacions que tenen com per l'activitat que duen a terme).

L'afectació d'aquests últims impostos, establerts a Aragó, Astúries i Catalunya, està destinada al finançament de mesures preventives, correctores o restauradores del medi ambient explotat per les àrees de venda esmentades, si bé, tenint en compte la seva situació de poder, en els casos d'Astúries i Catalunya també es destina a la protecció i modernització del comerç urbà. No obstant

Lectura recomanada

En relació amb els primers impostos, vegeu la Llei 9/2005, de 29 de desembre, de mesures tributàries en matèria de tributs cedits i tributs propis per a l'any 2006, i en relació amb el segon, la Llei 15/2008, de 19 de desembre, de l'impost sobre el dany mediambiental causat per determinats usos i aprofitaments de l'aigua embassada.

Lectura recomanada

En el cas d'Aragó, vegeu el Decret legislatiu 1/2007, de 18 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de la legislació sobre els impostos mediambientals de la Comunitat Autònoma d'Aragó.

Lectura recomanada

A manera d'exemple, en el cas d'Astúries, vegeu-ne la regulació en la Llei 15/2002, de 27 de desembre, de mesures pressupostàries, administratives i fiscals.

això, en tots tres casos es grava la capacitat econòmica especial dels establiments esmentats (que són els subjectes passius de l'impost) i la base imposable és determinada per la superfície que tenen.

En tercer lloc, finalment, en relació amb els impostos sobre les **bosses de plàstic d'un sol ús**, han estat creats per les comunitats d'Andalusia i Cantàbria. Aquests impostos, destinats a reduir la utilització d'aquesta mena de bosses amb la finalitat de minorar la contaminació que generen, graven el subministrament per part dels establiments comercials (si bé, malgrat que aquests establiments siguin els subjectes passius a títol de contribuents, poden transferir la quota íntegra de l'impost als consumidors finals). Així, doncs, s'eximeix la imposició d'aquests impostos en relació amb les bosses necessàries o no contaminants (com les destinades a l'emalatge de productes o les reutilitzables) i la quota d'aquests impostos es determina per l'aplicació d'un tipus fix a cada bossa subministrada.

Finalment, per acabar els impostos autonòmics mediambientals, convé destacar la creació del primer **tribut turístic ambiental** establert per l'anomenada *ecotaxa*, el qual va ser creat per la Comunitat de les Illes Balears amb la finalitat de gravar les estades en empreses turístiques d'allotjament. La recaptació d'aquest tribut, exigida als turistes, estava destinada íntegrament a finançar la remodelació i rehabilitació de les zones turístiques i la recuperació de recursos i espais naturals i patrimonials de rellevància turística, si bé la quota depenia de la durada de l'estada i la categoria de l'establiment. No obstant això, i encara que es va començar a aplicar el 2002, es va impugnar davant el TC per doble imposició amb l'IVA, cosa que va comportar que finalment fos derogat l'octubre del 2003.

b) El joc

La matèria imposable del segon grup d'impostos autonòmics és el **joc**, concretament, el joc del bingo i, de manera puntual, les màquines recreatives. No obstant això, en relació amb aquesta última, el cert és que actualment només hi ha l'impost sobre la instal·lació de màquines en establiments d'hostaleria autoritzats creat en la Comunitat de Madrid, el qual, regulat per la Llei 3/2000, de 8 de maig, de mesures urgents fiscals i administratives sobre els jocs de sort, envit i atzar i apostes de la Comunitat de Madrid, grava la instal·lació de màquines en establiments d'hostaleria autoritzats. En aquest impost, meritat cada cinc anys, els subjectes passius són les empreses operadores cotitulars d'aquestes autoritzacions i la base imposable es determina mitjançant un sistema de quotes fixes per cada màquina que es pugui instal·lar en l'establiment d'hostaleria, segons l'aforament autoritzat.

D'altra banda, les comunitats autònomes que han establert un impost sobre el **bingo** són les de Múrcia, Astúries i Galícia, els fets imposables del qual estan constituïts pel pagament dels premis corresponents (en els quals la base imposable, a la qual s'aplica un tipus fix, és la quantia del premi i, per tant, el

Lectura recomanada

Vegeu la regulació d'aquest impost de les comunitats autònomes d'Andalusia i Cantàbria en la Llei 11/2010, de 3 de desembre, de mesures fiscals per a la reducció del dèficit públic, i en la Llei 11/2010, de 23 de desembre, de mesures fiscals i de contingut financer i per a la sostenibilitat, respectivament.

subjecte passiu són les empreses organitzadores del joc) o, en el cas de Galícia, per la participació en el joc esmentat (en què la base liquidable és el 70% de l'import de les quantitats satisfetes pels contribuents (que són els jugadors).

Comunitat de les Illes Balears

Així mateix, aquest impost encara està establert en la Comunitat de les Illes Balears, si bé, des de l'entrada en vigor de la Llei 16/2000, de 27 de desembre, de mesures tributàries, administratives i de funció pública, el tipus de gravamen és del 0%.

En tots dos casos es tracta d'impostos molt especials en la mesura que versen sobre jocs gravats per la mal anomenada *taxa fiscal sobre els jocs de sort o atzar*, cedida a les comunitats autònomes (que, com veurem, constitueix en realitat un impost), per la qual cosa sorgeixen alguns dubtes en relació amb la prohibició de doble imposició que regula l'article 6.2 de la LOFCA.

c) Altres impostos

Tal com hem assenyalat, en aquest últim grup hi ha els impostos autonòmics que de manera minoritària o puntual han establert algunes comunitats autònomes, com és el cas dels creats al servei de les **polítiques agràries** amb la finalitat de promoure l'ocupació en aquest sector, com ara l'impost sobre terres infrautilitzades (creat per primera vegada a Andalusia per la Llei 8/1984, de 3 de juliol, de reforma agrària), l'impost sobre finques o explotacions agràries infrautilitzades (establert al principat d'Astúries per la Llei 4/1989, de 21 de juliol, d'ordenació agrària i desenvolupament rural) o de l'impost extremeny, que ja ha estat derogat, sobre deveses qualificades d'aprofitament deficient i sobre les terres qualificades com a regadius infrautilitzats.

Tots plegats, de naturalesa directa, pretenen gravar la titularitat de les finques i terrenys rústics que no generin uns nivells mínims de rendiments nets o òptims (els quals es determinen en cada supòsit), si bé la repercussió recaptatòria que han tingut ha estat mínima i els assoliments de la clara finalitat extrafiscal que tenien, escassos.

Lectura recomanada

En relació amb l'impost andalús sobre terres infrautilitzades, vegeu la STC 37/1987, de 26 de març, en la qual es va plantejar la possible inconstitucionalitat per doble imposició interna.

Així mateix, s'han de posar en aquest grup els impostos sobre **dipòsits en les entitats de crèdit**, els quals s'han establert en les comunitats d'Andalusia i Extremadura i volen gravar l'obtenció o tinença de fons reemborsables per part de les entitats de crèdit, sense que aquestes entitats ho puguin transferir a tercers. El període impositiu d'aquest tribut coincideix amb l'any natural i la quota que té és el resultat d'aplicar a la base imposable (a grans trets, la mitjana aritmètica del saldo final d'aquests dipòsits) una escala de gravamen. La meritació té lloc el 31 de desembre i es preveuen una sèrie de deduccions amb el límit màxim de la quantia de la quota íntegra.

Un altre impost establert amb caràcter puntual que s'ha de destacar és l'impost sobre **aprofitaments cinegètics**, el qual s'ha establert únicament a Extremadura i està encaminat a gravar la capacitat de generar beneficis econòmics per mitjà de l'explotació privativa dels terrenys de caça de la regió (amb la finalitat de fer-los extensius, sobre la base del principi de solidaritat, a tot el poble extremeny). En concret, els subjectes passius d'aquest impost són els titulars de les concessions administratives d'aprofitament cinegètic privatiu de terrenys situats a Extremadura i s'han eximit expressament els aprofitaments cinegètics en els refugis per a la caça declarats d'ofici com a tals per l'Administració.

Finalment, s'ha d'incloure dins d'aquest grup el gravamen de **protecció civil** creat per la Llei 4/1997, de 20 de maig, de protecció civil de Catalunya, el qual no té altra finalitat que la de gravar les activitats fetes en el territori català de les quals pugui derivar l'activació de plans de protecció civil (com la dels aeròdroms i aeroports o la de les centrals nuclears). En concret, i encara que quedin sotmesos a gravamen els elements patrimonials afectes a les activitats esmentades, els subjectes passius de l'impost són les persones físiques o jurídiques i les entitats que duen a terme aquestes activitats, i és que l'única finalitat i afectació d'aquest tribut és la de contribuir al finançament de les feines de previsió, prevenció, planificació, informació i formació que poden ocasionar (motiu fonamental en el qual es va basar el TC a l'hora d'admetre'n la constitucionalitat).

La STC 168/2004

En concret, en aquesta sentència, el TC va declarar que el gravamen català no constituïa cap tipus de doble imposició en relació amb l'IBI i l'IAE i que, en conseqüència, no vulnerava l'article 6.3 de la LOFCA. Així, va entendre que l'objecte de gravamen no eren els elements patrimonials en si mateixos (com en el cas de l'IBI) ni "les activitats susceptibles de generar rendes pels qui les realitzen" (com en l'IAE), "sinó el risc potencial de les activitats i instal·lacions" que "representa un perill al qual s'ha de fer front mitjançant els oportuns plans de protecció civil". A més, el TC va concloure considerant que la finalitat del gravamen era la de finançar les feines de previsió, prevenció, planificació, informació i formació que puguin ocasionar aquestes activitats, de manera que, segons la seva opinió, el caràcter finalista i no recaptador del gravamen evitava qualsevol supòsit de doble imposició.

Regulació que cal considerar

En el cas d'Extremadura, la regulació completa de l'impost sobre aprofitaments cinegètics i de l'impost sobre dipòsits de les entitats de crèdit es veu en el Decret legislatiu 2/2006, de 12 de desembre, pel qual s'aprova el text refós de les disposicions legals de la Comunitat Autònoma d'Extremadura en matèria de tributs propis. La regulació d'aquest últim tribut en el cas d'Andalusia es troba en la Llei 11/2010, de 3 de desembre, de mesures fiscals per a la reducció del dèficit públic i per a la sostenibilitat (que deriva del Decret llei 4/2010, de 6 de juliol).

La base imposable d'aquest gravamen varia segons els diferents elements patrimonials (i, dins d'aquests elements, conforme a la capacitat que tenen de comportar riscos potencials) i, també segons les característiques que té, se'n preveuen diferents tarifes i tipus (sempre amb la màxima que la quota resultant no ha de ser mai superior al volum de facturació de l'entitat). Així mateix, es preveuen diferents moments de meritació i, en el cas dels aeroports i aeròdroms, es reconeix una bonificació especial del 25%.

4) Els recàrrecs autonòmics sobre tributs de l'Estat

Finalment, convé tancar aquest apartat fent una última referència als recàrrecs autonòmics sobre tributs de l'Estat, ja que, si bé comporten una limitació al poder tributari autonòmic (atès que se superposen a un tribut estatal que en manté intacta la configuració), es poden considerar tributs propis en tant que no deixen de ser prestacions tributàries creades i exigides per les comunitats autònomes.

El règim general per a establir-los està previst en els articles 12 i 17.d de la LOFCA, en els quals es reconeix aquesta capacitat a les comunitats autònomes però **es limita als tributs estatals susceptibles de cessió**. Així mateix, s'exclou d'aquesta capacitat l'impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs, de la mateixa manera que, en relació amb l'impost sobre el valor afegit i els impostos especials, es restringeix a les comunitats autònomes que tinguin competències normatives en matèria de tipus de gravamen.

En tot cas, el que assenyala taxativament l'article 12.2 de la LOFCA és que aquests recàrrecs no han de comportar mai una minoració en els ingressos de l'Estat pels impostos corresponents, de la mateixa manera que han de respectar intacta la configuració d'aquests impostos (és a dir, que no en poden desvirtuar ni la naturalesa ni l'estructura).

Així, doncs, el que prohibeix la LOFCA és que aquests recàrrecs es puguin deduir o compensar amb les bases o quotes del tribut estatal a què acompanyen, alhora que pretén que n'adoptin la mateixa estructura, naturalesa i característiques essencials (és a dir, que no s'acompanyi, per exemple, un tribut objectiu amb un recàrrec que tingui en compte les circumstàncies personals dels subjectes passius).

En tot cas, igual que ocorre amb els tributs propis, han estat escassos els supòsits en què les comunitats autònomes han utilitzat aquesta possibilitat per a incrementar els seus tributs propis, cosa que no es deu tant a les limitacions que hi ha sobre aquest tema com al fort cost polític i la severa pressió social que podrien generar.

El gravamen sobre protecció civil

En concret, la base imposable del gravamen es determina conforme a la quantitat emmagatzemada de substàncies perilloses (instal·lacions industrials i magatzems), el metre lineal (instal·lacions i estructures de transport de substàncies perilloses), el nombre de vols i de la capacitat de passatgers de cada aeronau (aeròdroms i aeroports), els metres cúbics de capacitat (preses hidràuliques), la potència nominal de generació d'energia elèctrica en megawatts (centrals nuclears) i la potència expressada en kilovolts (instal·lacions de transport i subministrament d'energia elèctrica).

El cas de la Comunitat de Madrid

Un cas clar de la pressió que pot generar l'exercici d'aquesta potestat autonòmica és l'intent de la Comunitat de Madrid de crear un recàrrec sobre l'IRPF; efectivament, la pressió ciutadana va ser tan gran que va comportar la suspensió i derogació posterior de la Llei 15/1984 que l'establia, fins i tot havent estat declarada constitucional després d'haver-la impugnada el Defensor del Poble (STC 150/1990, de 4 d'octubre).

De fet, els únics recàrrecs autonòmics sobre tributs estatals que s'han establert amb posterioritat han estat en relació amb la taxa que grava els jocs de sort o atzar, l'errori *nomen iuris* de la qual va donar lloc a la impugnació. No obstant això, l'alt tribunal va admetre la legitimitat del recàrrec establert en un primer moment per la Comunitat de Catalunya (actualment derogat) perquè, malgrat la denominació que tenia, l'estructura i naturalesa del tribut al qual acompanyava era, en realitat, d'un impost cedit (i, per tant, susceptible de tenir un recàrrec, STC 296/1994).

Així, i encara que diverses comunitats autònomes van establir el mateix recàrrec, actualment només perdura en la Comunitat Valenciana. La quantia d'aquest recàrrec s'ha fixat en un 3% sobre la quota exigible per la taxa que grava els jocs de sort, envit o atzar que es duguin a terme en casinos (la regulació dels quals s'estableix en la Llei 14/1985, de 27 de desembre, de tributació sobre jocs d'atzar).

Finalment, i encara que no es tracti d'un impost estatal sinó local, també convé indicar aquí que les comunitats d'Astúries, Cantàbria, la Rioja, Madrid i Múrcia han creat un recàrrec autonòmic sobre l'impost d'activitats econòmiques, ja que, malgrat que la competència per a establir-lo estigui reconeguda a les diputacions provincials (art. 124 de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals), aquestes comunitats uniprovincials l'han assumit en els seus estatuts d'autonomia respectius.

1.1.2. Els impostos cedits per l'Estat

Després de les reformes de la LOFCA del 2001 i, sobretot, del 2009, els anomenats *impostos estatals cedits* s'han de considerar integrats en el sistema tributari de les comunitats autònomes (almenys parcialment), i és que, a més de l'apropiació de tot o part del producte d'aquests impostos, aquesta cessió pot abastar des de competències de gestió, liquidació, recaptació, inspecció i revisió fins a competències normatives (art. 10.3, 19.2 i 3 de la LOFCA i art. 45-53 de la Llei 22/2009).

Recàrrec sobre la taxa que grava els jocs

La majoria de comunitats autònomes que van establir aquest recàrrec el van acabar eliminant posteriorment, ja que, com veurem, no té sentit establir un recàrrec sobre un tribut quan aquesta quantitat ja la poden establir directament en l'exercici de les competències normatives que els atribueix la Llei 22/2009, de cessió de tributs de l'Estat.

El recàrrec autonòmic sobre l'IAE

En aquests casos, de conformitat amb l'apartat 2 de l'article 124 esmentat, el fet imposable i els subjectes passius dels recàrrecs corresponents són els mateixos que els de l'impost municipal al qual acompanyen, i la quantia que tenen consisteix en una quota alíquota proporcional girada sobre la quota mínima de l'IAE (encara que en el cas de Cantàbria i Madrid s'ha fixat en un 0%).

No obstant això, a part d'aquestes altres competències, la clau definitiva per a determinar els **impostos cedits per l'Estat** és l'atribució de tota o part de la recaptació a les autonomies, ja que, de conformitat amb l'article 10.1 de la LOFCA, aquests impostos són els que són establerts i regulats per l'Estat, però en els quals el producte correspon a una comunitat autònoma.

Els impostos cedits

En concret, els impostos que actualment estan cedits són l'IRPF (50%), l'IVA (50%), els IE de fabricació sobre la cervesa, vi i begudes fermentades, productes intermedis, alcohol i begudes que en derivin, hidrocarburs, labors del tabac (58%), l'impost sobre l'electricitat (100%), l'impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs (100%), l'impost especial sobre determinats mitjans de transport (100%), els tributs sobre el joc (100%), l'impost sobre activitats de joc –respecte a les activitats que s'hagin fet mitjançant sistemes de mitjans electrònics, informàtics o telemàtics (100%)–, l'impost sobre successions i donacions (100%) i l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (100%).

Precisió conceptual

Abans de continuar l'anàlisi general dels impostos cedits, és important fer una puntualització en relació amb el terme *impostos cedits*, ja que, malgrat que sigui utilitzat per la CE mateixa (art.157.1), la LOFCA i la Llei 22/2009, de 18 de desembre, es refereixen als *tributs cedits*. Certament, tenint en compte el text constitucional mateix, no sembla gaire lògic aquest canvi adoptat pel legislador, i és que, per la mateixa definició de les taxes i les contribucions especials, és evident que aquestes no poden ser objecte de cessió. No obstant això, potser s'ha optat pel terme *tributs* amb la finalitat de justificar la cessió de les taxes relacionades amb el joc, ja que, si bé, com hem vist, la taxa estatal sobre els jocs de sort, envit o atzar és, en realitat, un impost (STC 296/1994), la naturalesa de la taxa sobre rifes, tómbols i combinacions aleatòries no és tan clara. No obstant això, considerant l'extensió de les competències normatives que s'han traspassat a les comunitats autònomes en relació amb aquestes taxes (ja que poden regular les exempcions, la base imposable, el tipus de gravamen, les quotes fixes, les bonificacions, la meritació i els aspectes de gestió, liquidació, recaptació i inspecció), l'Estat simplement s'ha quedat amb la capacitat de regular-ne el fet imposable i els subjectes passius, per la qual cosa sembla que la titularitat estatal (entesa com la capacitat d'establir, o derogar, el tribut i regular-ne, almenys, els aspectes essencials) està, com a mínim, poc garantida.

Els impostos estatals susceptibles de cessió i els termes concrets en què tindrà lloc aquesta cessió els estableix la LOFCA i, especialment, la Llei 22/2009, en la qual preveu les cessions totals corresponents (de la sencera recaptació obtinguda per tots els fets imposables gravats pel tribut de què es tracti) o parcials (de la recaptació d'algun dels fets imposables que grava el tribut corresponent, o bé part de la recaptació d'aquest tribut) i els **punts de connexió** respecte dels quals tindran lloc.

Aquests punts de connexió, això és, la residència habitual del subjecte passiu o del causant –en l'ISD, l'IPT en les oneroses, l'impost sobre activitats de joc (respecte a les activitats que s'hagin dut a terme mitjançant sistemes de mitjans electrònics, informàtics o telemàtics) i l'IRPF–, el domicili fiscal del subjecte passiu –en l'IPT en operacions societàries–, el lloc de situació dels béns –en l'ISD en donacions d'immobles, l'IPT en les transmissions oneroses i en la constitució de drets sobre béns immobles– i el lloc de realització de l'activitat o del consum o lloc de situació dels registres –en la imposició sobre el joc, l'IVA, els IE i alguns supòsits de l'ITPAJD–, són els que determinen tant l'atribució

Exemples de cessions totals i parcials

Un exemple de cessió parcial el trobem en l'impost sobre les labors del tabac, en el qual se cedeix el 58% del rendiment produït en el territori de la comunitat autònoma. En canvi, en relació amb l'impost especial sobre l'electricitat, se cedeix tot el rendiment obtingut en cada comunitat autònoma (art. 41.1 i 42.1 de la Llei 22/2009).

del rendiment corresponent a una comunitat autònoma o a una altra com, en el cas de les altres competències que pot comportar la cessió, la vinculació d'un subjecte a un ordenament tributari autonòmic o a un altre.

Respecte a les **competències normatives**, cal assenyalar que estan vedades en relació amb l'IVA i els IE de fabricació. Així mateix, convé tenir present que, en tot cas, són exclusivament parcials (és a dir, limitades a la regulació de determinats elements dels diferents tributs i als paràmetres que fixa la Llei 22/2009) i que, si una comunitat autònoma no en fa ús, s'aplica la normativa de l'Estat (art. 53 de la Llei 22/2009).

Finalment, pel que fa a les **competències de gestió**, liquidació, recaptació, inspecció i revisió, convé destacar que l'Estat les ha delegades en la majoria dels supòsits, excepte en el cas de l'IRPF, l'IVA i els IE de fabricació (en els quals continua corresponent a l'Estat l'aplicació d'aquestes competències i la revisió dels actes dictats en exercici d'aquesta aplicació). No obstant això, el cert és que en l'impost especial sobre determinats mitjans de transport i en l'impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs la gestió la continua fent l'Agència Estatal d'Administració Tributària, cosa que continuarà essent així fins que, a instàncies de les comunitats autònomes, no es faci el traspàs dels serveis adscrits als tributs corresponents.

1.1.3. Els règims especials de les Canàries, Ceuta i Melilla

Per acabar l'estudi del sistema tributari de les comunitats autònomes de règim comú, hem de dedicar un breu apartat a les especialitats d'aquest sistema tributari que regeixen en determinats territoris, concretament en la Comunitat de les Canàries i a les ciutats autònomes de Ceuta i Melilla.

1) El règim especial de les Canàries

A part del reconeixement que n'ha fet la normativa europea, l'especialitat del règim econòmic i fiscal que opera en la Comunitat de les Canàries està previst en el mateix text constitucional, el qual, a conseqüència de les singulars circumstàncies geogràfiques, econòmiques i socials de l'arxipèlag, exigeix un informe de la mateixa comunitat autònoma o, si escau, de l'òrgan provisional autonòmic abans d'adoptar cap modificació que el pugui afectar (DA tercera). Així mateix, i com és lògic, la seva particularitat també està prevista en la LOFCA, en la DA quarta de la qual s'assenyala que:

"L'activitat financera i tributària de l'arxipèlag canari s'ha de regular tenint en compte el seu peculiar règim economicofiscal."

En virtut d'aquest règim, la mateixa comunitat autònoma és la titular dels rendiments que se'n derivin:

Exemples de cessions de competències normatives

A manera d'exemple, en el cas dels tributs sobre el joc, les comunitats autònomes poden assumir competències normatives sobre les exempcions, la base imposable, els tipus de gravamen i quotes fixes, les bonificacions, la meritació i l'aplicació, mentre que en el cas de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport, les comunitats autònomes poden incrementar els tipus de gravamen aplicables als epígrafs de l'apartat 1 de l'article 70 de la Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials, encara que en un màxim d'un 15% (art. 50 i 51 de la Llei 22/2009).

“En els termes que estableix la Llei 20/1991, de 7 de juny, de modificació dels aspectes fiscals del règim econòmic i fiscal de les Canàries, en la Llei 19/1994, de 6 de juliol, de modificació del règim econòmic i fiscal de les Canàries, i la resta de legislació actualment en vigor.”

Així, doncs, el **règim econòmic i financer** que actualment opera en el territori canari també presenta una sèrie d'especificitats que disten del règim comú, encara que no s'ha de passar per alt que, malgrat les diferents peculiaritats, aquest règim comú resulta d'aplicació. Consegüentment, a part dels tributs propis, a les Canàries també s'apliquen els impostos estatals cedits i els impostos estatals no cedits, si bé, en tots dos casos, hi ha algunes excepcions rellevants.

En concret, no s'apliquen els IE que hi ha a la Unió Europea, com l'impost especial sobre hidrocarburs o l'impost especial sobre les labors del tabac, encara que, en contrapartida, hi ha establerts dos **impostos propis** que graven aquests productes: l'impost sobre combustibles derivats del petroli (que grava en fase única els lliuraments a l'engròs de combustibles derivats del petroli el consum dels quals es faci en el territori canari). L'impost sobre les labors del tabac (el fet imposable del qual és la fabricació i importació de labors del tabac dins de la comunitat autònoma).

Impostos propis

Regulats, respectivament, per la Llei 5/1986, de 28 de juliol, de l'impost especial de la Comunitat Autònoma de les Canàries sobre combustibles derivats del petroli, i la Llei 1/2011, de 21 de gener, de l'impost sobre les labors del tabac i altres mesures tributàries.

Així mateix, un altre dels impostos estatals que no resulta d'aplicació és l'IVA, si bé se n'exigeix una adaptació a les singularitats econòmiques de l'arxipèlag: l'**impost general indirecte canari (IGIC)**. Així, i encara que formi part de l'espai duaner comú de la Unió Europea, les Canàries no pertanyen al territori d'harmonització dels impostos sobre el volum de vendes, per la qual cosa s'ha pogut crear aquest impost mirant d'exercir una pressió fiscal indirecta diferenciada i més petita.

De la mateixa manera, continuant amb la imposició indirecta, s'ha de destacar un altre dels impostos estatals específics que s'ha creat i que gestiona la comunitat mateixa, anomenat **arbitri sobre importacions i lliuraments de mercaderies a les Canàries**, el qual s'exigeix en fase única i té com a fet imposable la importació de béns feta per tot tipus de subjectes i la producció o elaboració habitual de béns mobles corporals per part dels empresaris (els quals, excepte en el cas de les importacions, estan obligats a transferir l'import íntegre de les quotes meritades als adquirents dels béns objecte de l'impost).

Finalment, s'han de destacar **particularitats** importants que operen en relació amb l'IS, l'IRPF i l'ITPAJD, les quals, encaminades al foment de l'activitat econòmica en l'arxipèlag, se centren bàsicament en el reconeixement de beneficis fiscals. Així, per exemple, es permet la reducció de la base imposable de l'IS o

El règim econòmic i fiscal canari

Per l'especial condició insular, la llunyania geogràfica respecte a la resta d'Europa i el mercat interior reduït i fragmentat, el règim econòmic i fiscal de les Canàries sempre ha volgut afavorir el desenvolupament econòmic i social del territori, motiu pel qual principalment s'ha caracteritzat per una llibertat comercial d'importació i exportació més gran, per les franquícies duaneres i per la generació, en definitiva, d'una pressió fiscal indirecta més petita.

Comparativa entre l'IVA i l'IGIC

La màxima similitud entre aquestes dos impostos és, sens dubte, el fet imposable, i també la base imposable (encara que l'impost canari no inclou alguns conceptes) i els règims especials (malgrat les diferències puntuals més o menys grans que hi hagi). No obstant això, l'IGIC preveu una sèrie d'exempcions pròpies i preveu uns tipus de gravamen diferents –un de general del 5%, un de reduït del 2% i un altre del tipus superreduït del 0% (cosa que no deixa de ser una exempció).

l'IRPF de fins al 90% dels beneficis no distribuïts (abans d'impostos) mitjançant la reserva per a inversions a les Canàries (import que s'ha d'invertir en un termini de cinc anys en supòsits com l'adquisició d'actius fixos nous o usats, la subscripció de títols de valors o anotacions en compte de deute públic o la subscripció d'accions o participacions en el capital de societats canàries) o es reconeix la deducció fins a un 50% de la quota íntegra d'aquests impostos en proporció als rendiments derivats de la venda de béns corporals produïts en el territori canari amb determinats requisits.

Així mateix, hi ha la bonificació de fins al 95% de l'IS de les petites i mitjanes empreses, i l'exempció de l'ITPAJD de determinades operacions de societats domiciliades a les Canàries que siguin de nova creació o que duguin a terme operacions com l'augment de capital o l'ampliació o modernització de les instal·lacions.

De fet, alguns d'aquests beneficis estan vinculats a l'establiment de l'anomenada **Zona Especial Canària (ZEC)**, que es caracteritza pel fet de contenir una sèrie d'incentius econòmics i fiscals amb la finalitat d'atreure la inversió estrangera. En concret, les entitats instal·lades en la ZEC estan subjectes a l'IS vigent a Espanya, però amb l'aplicació d'uns tipus impositius reduïts que oscil·len entre l'1% i el 5%, i estan exemptes de tributació per l'ITPAJD, i els lliuraments de béns i prestacions de serveis que facin, i també les importacions d'aquests béns i prestació, són exemptes de l'IGIC.

2) El règim especial de Ceuta i Melilla

Finalment, convé acabar l'estudi del sistema tributari de les comunitats autònomes de règim comú dedicant un breu apartat a destacar les peculiaritats de les ciutats autònomes de Ceuta i Melilla, les quals, sense deixar de ser entitats locals, disposen d'estatuts d'autonomia (aprovats, respectivament, per les lleis orgàniques 1/1995 i 2/1995, de 13 de març⁷).

Consegüentment, la seva configuració jurídica i política peculiar s'ha vist reconeguda en la DA cinquena de la LOFCA, que estableix que la seva activitat financera i tributària "es regula tenint en compte el seu peculiar règim econòmic i fiscal".

La Zona Especial Canària

En concret, la ZEC va ser autoritzada per la Comissió Europea el gener del 2000, si bé el període de vigència expira el 31 de desembre del 2019. No obstant això, el cert és que aquest període és prorrogable amb autorització prèvia de la Comissió Europea, encara que el termini de les empreses per a inscriure-s'hi s'acaba el 31 de desembre del 2013.

⁽⁷⁾ Article 144.b CE.

En concret, tenint en compte la seva naturalesa, la singularitat més gran del **règim econòmic i fiscal** d'aquestes ciutats és que tenen un sistema d'ingressos que combina els recursos propis de les comunitats autònomes amb els que són característics de les hisendes locals, de manera que, prescindint dels recursos no tributaris, disposen dels tributs propis previstos a favor dels municipis i províncies en el Text refós de la llei reguladora de les hisendes locals; dels impostos estatals cedits (en els quals, excepte determinades excepcions també enfocades a fomentar la seva activitat econòmica, opera el règim comú), i d'alguns impostos específics.

En relació amb les peculiaritats principals que presenta el seu règim (encaminades fonamentalment a la potenciació de l'activitat econòmica), cal destacar la possibilitat d'aplicar una deducció del 50% de la quota de l'IRPF i l'IS corresponent als rendiments generats a Ceuta i Melilla, i també el fet que, en lloc d'aplicar l'IVA, s'ha creat un tribut propi de caràcter municipal: **l'impost sobre la producció, els serveis i la importació**.

Finalment, en relació amb els IE, simplement s'ha de destacar que només s'exigeix l'impost especial sobre determinats mitjans de transport i, respecte als impostos de fabricació, l'impost especial sobre l'electricitat, si bé s'aplica un gravamen propi i complementari de l'IPSI a les labors del tabac i al carburant i els combustibles.

1.2. Les comunitats autònomes de règim foral

Encara que l'article 1.2 de la LOFCA estableixi que "el finançament de les comunitats autònomes es regeix per aquesta llei orgànica i per l'estatut de cadascuna d'aquestes comunitats", la DA primera reconeix que "el sistema foral tradicional de concert econòmic s'aplica en la Comunitat Autònoma del País Basc d'acord amb el que estableix l'estatut d'autonomia corresponent", i és que, tal com preveu la DA primera de la CE, "la Constitució empara i respecta els drets històrics dels territoris forals".

Així mateix, basant-se en el mateix reconeixement constitucional, la DA segona de la LOFCA assenyala que "en virtut del seu règim foral, l'activitat financera i tributària de Navarra es regula pel sistema tradicional del conveni econòmic", en el qual s'han de determinar "les aportacions de Navarra a les càrregues generals de l'Estat, així com els criteris d'harmonització del seu règim tributari amb el règim general de l'Estat".

El tribut propi

Aquest impost indirecte, que manté moltes similituds amb l'IVA (encara que amb uns tipus de gravamen clarament més petits), grava la producció, elaboració i importació de tota classe de béns mobles corporals, de la mateixa manera que sotmet a imposició les prestacions de serveis, el consum d'energia elèctrica i els lliuraments de béns immobles situats en el territori de totes dues ciutats.

Així, doncs, aquestes autonomies **estableixen per mitjà de les seves pròpies normes el seu sistema tributari**, encara que es coordina amb el de l'Estat, que no deixa de ser gestionat per aquestes i respecte del qual tenen competències sobre el rendiment total. En contrapartida, aquestes comunitats forals transfereixen a l'Estat una quantitat anual (anomenada *quota*), que no té altra finalitat que la de compensar-lo per les competències de caràcter general no assumides per aquestes i que aquest continua duent a terme en el seu territori.

No obstant això, pel que fa al poder tributari, hi ha una diferència important entre aquestes dues autonomies, ja que, en el cas de Navarra, les normes dels tributs són lleis forals del seu parlament autonòmic i, en el cas del País Basc, la competència tributària per a establir i aprovar el sistema tributari es troba en els seus tres territoris històrics (Àlaba, Biscaia i Guipúscoa), de manera que, mentre que en la primera comunitat autònoma les seves normes tributàries tenen rang de llei, en la segona són mers reglaments (cosa que pot plantejar certs dubtes des de la perspectiva de la reserva de llei tributària).

1.2.1. El sistema tributari del País Basc

La regulació de la Hisenda foral del País Basc és regulada per la Llei 12/2002, de 23 de maig, per la qual s'aprova el concert econòmic d'aquesta comunitat autònoma, que parteix d'una distinció important entre tributs estatals i tributs concertats.

En relació amb els **tributs estatals**, queden reduïts als tributs que es recapten per mitjà de monopolis fiscals, als drets d'importació (duanes) i als gravàmens a la importació en els IE i en l'IVA, respecte dels quals es reconeix competència exclusiva a l'Estat. El mateix ocorre en relació amb els tributs que recauen sobre les persones físiques i jurídiques i sobre les entitats sense personalitat no residents, si bé en aquests casos les diputacions forals poden assumir competències de gestió.

Pel que fa als **tributs concertats**, creats conforme als principis base i tenint en compte els criteris d'harmonització amb la normativa de l'Estat, l'exacció d'aquests tributs correspon a les diputacions forals dels territoris històrics, i entre aquests tributs es distingeixen els de normativa autonòmica (respecte als quals les diputacions forals tenen àmplies competències, encara que variables, per a regular-los i competències per a gestionar-los i fer-ne la inspecció, revisió i recaptació) i els de normativa comuna (en els quals, si bé a vegades les diputacions forals poden regular aspectes determinats de la gestió, s'han d'aplicar els mateixos principis bàsics i les mateixes normes substantives i formals que les que estableix a cada moment l'Estat).

Així, són **tributs concertats de normativa autonòmica** l'IRPF, l'IS, l'IP, l'ISD, l'ITPAJD i les taxes sobre el joc, i són aplicables segons diferents punts de connexió amb el territori foral.

Els **tributs concertats de normativa comuna**, per la seva banda, són l'IRNR en el cas que s'actui sense establiment permanent, l'IVA, la tributació de les operacions societàries i les lletres de canvi i els documents que supleixin aquestes lletres o facin la funció de gir en l'ITPAJD, els IE de fabricació, l'impost especial sobre determinats mitjans de transport, l'impost sobre el carbó, l'impost sobre les primes d'assegurances i l'impost sobre venda detallista de determinats hidrocarburs.

Finalment, i com és lògic, s'hi han d'afegir els anomenats **tributs propis** (impostos, taxes, contribucions especials, recàrrecs, etc.), els quals, a diferència dels concertats, no solen ser de titularitat de les diputacions forals, sinó de la Comunitat Autònoma del País Basc. Per això, a aquest efecte, aquesta comunitat autònoma està subjecta al mateix règim que les comunitats de règim comú, ja que el règim de concert es refereix a les diputacions forals i no pas a l'ens autonòmic.

Finalment, convé destacar que l'esmentada Llei del concert econòmic preveu dos **òrgans de relació bilateral** entre l'Estat i el País Basc (la Comissió Mixta del Concert Econòmic amb el País Basc i la Comissió de Coordinació i Avaluació Normativa), de la mateixa manera que preveu una junta arbitral per a la resolució de possibles conflictes que puguin sorgir entre l'Administració tributària de l'Estat i les diputacions forals, o entre aquestes diputacions i l'Administració de qualsevol comunitat autònoma.

1.2.2. El sistema tributari de Navarra

En el cas de Navarra, la regulació de la seva Hisenda foral està regulada en la Llei 25/2003, de 15 de juliol, per la qual s'aprova la modificació del conveni econòmic entre l'Estat i la Comunitat Foral de Navarra, i és que, de conformitat amb l'article 45 de la LO 13/1982, de 19 d'agost, de reintegració i millora del règim foral de Navarra:

“Navarra té potestat per a mantenir, establir i regular el seu propi règim tributari sense perjudici del que disposi el conveni econòmic corresponent.”

No obstant això, igual que al País Basc, aquest règim ha de respectar una sèrie de principis i tenir en compte els criteris d'harmonització amb la normativa de l'Estat en relació amb els diferents tributs, i és que s'ha de vetllar per aconseguir, en definitiva, una pressió fiscal global efectiva similar.

En concret, l'Estat només manté competències tributàries exclusives en aquesta comunitat sobre la renda de duanes, els tributs que es recapten mitjançant monopolis fiscals (tabac, loteries), els gravàmens a la importació en l'IVA i en

Lectura recomanada

Sobre aquest tema, vegeu el reglament de la Junta Arbitral aprovat pel RD 1760/2007, de 28 de desembre.

els IE, encara que també té atribuïda l'exacció dels tributs sobre les persones físiques i jurídiques i sobre les entitats sense personalitat que siguin no residents a Espanya.

La Comunitat Foral de Navarra, per la seva banda, també té competència per a l'exacció dels **tributs concertats** (també poden ser de **normativa pròpia** o de **normativa comuna**), i competència per a crear i gestionar els seus **tributs propis**. En relació amb els primers, els tributs concertats són els mateixos que en el cas de les diputacions forals basques, mentre que, en el cas dels segons, la Comunitat Autònoma de Navarra també s'ha de cenyir al règim comú.

Finalment, s'ha de destacar que la Llei del conveni també preveu un **òrgan de relació bilateral** entre l'Estat i la Comunitat Foral de Navarra (la comissió coordinadora amb Navarra), i també una junta arbitral per a la resolució de possibles conflictes que se suscitin entre l'Administració tributària de l'Estat i la Comunitat Foral, o entre aquesta comunitat i l'Administració de qualsevol comunitat autònoma (el reglament de la qual ha estat aprovat pel RD 353/2006, de 24 de març).

2. El sistema tributari local

2.1. Principis, característiques i estructura

D'acord amb els articles 133, 149.1.14 i 149.1.18 de la CE, les bases del **règim jurídic financer de les administracions locals** les estableix el TRLRHL, el qual va ser aprovat pel RDLeg 2/2004, de 5 de març. S'hi regulen els recursos i els diferents tributs de les hisendes locals, concretament dels municipis, de les províncies, d'altres entitats supramunicipals (com les comarques, les àrees metropolitanes o les entitats municipals associatives) i altres entitats d'àmbit territorial inferior al municipi.

En tot cas, els sistemes tributaris de cadascuna d'aquestes entitats s'han d'establir amb el respecte dels **principis constitucionals de territorialitat** (art. 139.2 CE), **d'igualtat** (art. 139.1 i 149. 1.1 CE) i **solidaritat** (art. 2, 138.1 i 142 CE), i tots (sense distinció) s'han de nodrir fonamentalment de tributs propis i de participació en els tributs de l'Estat i de les comunitats autònomes (art. 142 CE).

No obstant això, tal com assenyalen els articles 31.3, 133 i els números 14 i 18 de l'article 149 de la CE, hi ha el principi constitucional bàsic de reserva de llei en matèria tributària, de manera que aquestes entitats (les disposicions normatives pròpies de les quals són de naturalesa reglamentària) requereixen l'habilitació prèvia d'una llei (estatal o autonòmica) que prevegi l'establiment dels seus tributs propis i que contingui la disciplina bàsica del règim d'aquests tributs.

Així, doncs, el **sistema tributari local** es compon de tots els tributs establerts per les entitats esmentades –els quals són potestatsius i són creats i configurats per la normativa reglamentària local corresponent, conforme als elements essencials que estableixi la llei que els habiliti (bàsicament el TRLRHL)–, si bé els més rellevants són els que estableixen els municipis (ja que, sense anar gaire lluny, són els únics que poden establir (i en alguns casos, han d'establir) impostos propis.

Conseqüentment, són els tributs dels municipis als quals dediquem més atenció en aquest estudi, els quals, a més de les taxes i les contribucions especials, es componen dels impostos propis.

La regulació del TRLRHL

Amb caràcter general, el TRLRHL regula els sistemes tributaris de les diferents entitats locals, recollint i especificant el principi de territorialitat (art. 6 TRLRHL), algunes regles de delegació de competències en matèria de gestió dels impostos municipals i de remissió en aquesta matèria a la LGT (art. 7-14 TRLRHL), assenyalant uns mandats específics sobre el contingut de les ordenances fiscals locals (art. 15-19 TRLRHL), i establint la regulació general dels diferents recursos tributaris. No obstant això, el cert és que les comunitats autònomes de règim foral (País Basc i Navarra) tenen la seva pròpia regulació, encara que pràcticament no plantejgen cap tipus de variació.

Les diferents entitats locals

En realitat, els municipis i les províncies són les entitats locals bàsiques que gaudeixen d'autonomia per a la gestió dels interessos propis (art. 137, 140, 141 i 141.2 CE), encara que el text constitucional també preveu l'existència de les altres entitats assenyalades amb caràcter no necessari.

2.2. Els impostos municipals

De conformitat amb l'article 59 del TRLRHL, els ajuntaments, per mitjà de les seves ordenances fiscals respectives, exigeixen obligatòriament l'impost sobre béns immobles (IBI), l'impost sobre activitats econòmiques (IAE) i l'impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTM), de la mateixa manera que poden establir i exigir l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO) i l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU). Així mateix, de conformitat amb la Disposició transitòria sisena del TRLRHL, poden continuar exigint l'impost municipal sobre despeses sumptuàries, pel que fa, exclusivament, a la modalitat que grava l'aprofitament de vedats de caça i pesca.

2.2.1. L'impost sobre béns immobles

L'IBI és un impost municipal directe, real, objectiu, periòdic i obligatori, que grava el valor dels béns immobles.

El **fet imposable** d'aquest impost és la propietat dels béns immobles rústics, urbans o de característiques especials (conforme a les normes reguladores del cadastre immobiliari⁸) situats en el terme municipal, o la titularitat d'un dret real d'usdefruit o de superfície, o d'una concessió administrativa sobre aquests béns o sobre els serveis públics als quals estiguin dirigits, si bé aquestes tres modalitats són incompatibles entre si.

Ordre de prelación en cas de duplicat

La realització d'un fet imposable determina la no-subjecció de l'immoble urbà o rústic a les altres modalitats d'aquest amb l'ordre de prelación següent: dret de concessió administrativa sobre els immobles o sobre els serveis públics als quals siguin afectes; dret real de superfície; dret real d'usdefruit i dret de propietat (art. 61.2 TRLRHL).

Així mateix, s'estableixen com a **supòsits de no-subjecció** les carreteres, els camins i les altres vies terrestres i els béns del domini públic marítimoterrestre i hidràulic, sempre que siguin d'aprofitament públic i gratuït, i també els béns immobles municipals de domini públic dirigits a un ús o servei públic i els béns patrimonials municipals no cedits a tercers mitjançant contraprestació, de la mateixa manera que es fixen una sèrie d'exempcions subjectives, objectives i mixtes.

Pel que fa als **subjectes passius**⁹ de l'IBI a títol de contribuents, ho són les persones naturals o jurídiques i les entitats que preveu l'article 35.4 de la LGT que siguin titulars del dret que, en cada cas, sigui constitutiu del fet imposable, encara que en els supòsits de canvi en la titularitat del dret que constitueix el fet imposable els nous titulars queden afectes al pagament de tota la quota en règim de subsidiarietat. Així mateix, són responsables solidaris de la quota, en

Lectura recomanada

Vegeu la regulació completa de l'IBI en els articles 60-77 del TRLRHL.

⁽⁸⁾ Article 6-8 del RDLeg 1/2004, de 5 de març, que aprova el Text refós de la llei del cadastre immobiliari.

⁽⁹⁾ Articles 63 i 64 TRLRHL.

proporció de les seves participacions respectives, els copartípics o cotitulars de les entitats de l'article 35.4 de la LGT, si figuren inscrits en el mobiliari (en cas contrari, la responsabilitat s'exigeix per parts iguals).

Conforme a l'article 75 del TRLRHL, el **període impositiu** de l'IBI coincideix amb l'any natural i es merita el primer dia del període. En conseqüència, les variacions que es produeixin en els béns gravats (de caràcter físic, econòmic, jurídic, de naturalesa o d'aprofitament urbanístic) comporten l'obligació dels subjectes passius d'incloure-les en el cadastre immobiliari encara que no tinguin efectivitat fins que es produeixi la meritació de l'IBI immediatament posterior (art. 75.3 del TRLRHL).

La **base imposable** d'aquest impost, per la seva banda, està constituïda pel valor cadastral dels béns immobles, el qual el fixa la Direcció General del Cadastre i està integrat pel valor cadastral del sòl i de les construccions (sense que en cap cas pugui superar el valor del mercat). No obstant això, és possible que la Llei de pressupostos generals de l'Estat prevegi l'actualització d'aquest valor per aplicació d'una sèrie de coeficients, els quals poden variar segons el tipus d'immoble o de la dinàmica immobiliària d'aquest immoble o preveure's per grups de municipis. Així mateix, les àrees metropolitanes poden establir un recàrrec consistent en un percentatge únic que recau sobre la seva base imposable, el tipus de la qual no pot ser superior al 0,2%.

Determinació del valor cadastral

El valor cadastral es determina per mitjà d'un procediment administratiu de valoració col·lectiva (general, parcial o simplificada) o de manera individualitzada, i es basa principalment en l'elaboració, l'aprovació i la publicació de les anomenades *ponències de valors* (uns documents administratius que recullen aquests valors, i també els coeficients correctors que cal aplicar en l'àmbit territorial a què es refereixen). Aquestes ponències poden ser objecte de reclamació en la via economicoadministrativa i, una vegada assignat a cada immoble individualitzat el valor cadastral, aquest valor ha de ser notificat individualment al subjecte passiu abans que acabi l'any natural immediatament anterior a aquell en què ha de tenir efecte (cosa que també pot ser impugnada en la via economicoadministrativa).

De conformitat amb l'article 66 del TRLRHL, la **base liquidable** de l'IBI s'obté per haver aplicat a la base imposable les reduccions que s'estableixin legalment respecte als béns immobles urbans i rústics amb un valor cadastral que s'hagi incrementat o estiguin situats en municipis pels quals s'hagi aprovat una ponència de valors que hagi donat lloc a l'aplicació de la reducció anterior. Així mateix, s'apliquen reduccions als béns immobles de característiques especials quan el valor cadastral resultant de l'aplicació d'una nova ponència de valors especials superi el doble del que tenia assignat prèviament.

Aquestes reduccions s'apliquen d'ofici durant nou anys des de l'entrada en vigor dels nous valors cadastrals i són el resultat d'aplicar un coeficient reductor únic per a tots els immobles afectats d'un municipi (de 0,9 el primer any, reduint-se una dècima cada any fins a arribar a 0,1) a un component individual –consistent en la diferència positiva entre el nou valor cadastral en el primer exercici de la vigència que tingui i el valor base (la base liquidable de l'exercici

immediatament anterior a l'entrada en vigor del nou valor cadastral). No obstant això, en el cas de béns immobles de característiques especials, el component individual de la reducció és, anualment, la diferència positiva entre el nou valor cadastral que correspongui en el primer exercici de la vigència que tingui i el doble del valor que tenia o el 40% del que resulti de la nova ponència, que es pren com a valor base.

Finalment, la **quota íntegra**¹⁰ de l'IBI és el resultat d'aplicar sobre la base liquidable els tipus impositius corresponents, que són d'un mínim del 0,4% i un màxim de l'1,10% per als béns urbans, d'un mínim del 0,3% i un màxim del 0,9% per als béns rústics (encara que en tots dos casos es poden incrementar des de 0,15 fins a 0,7 punts percentuals segons una sèrie de factors) i d'un 0,6% per als béns de característiques especials (si bé, en relació amb aquests béns, els ajuntaments poden establir un tipus diferenciat per a cada grup dels béns esmentats que hi hagi en el municipi, que en cap cas no ha de ser inferior al 0,4% ni superior a l'1,3%). Així mateix, els ajuntaments poden modificar els tipus de gravamen previstos per a alguns béns immobles urbans, de la mateixa manera que poden reduir els tipus previstos per a aquests béns i els béns immobles rústics quan entrin en vigor nous valors cadastrals.

⁽¹⁰⁾Article 72 TRLRHL.

Increment del tipus impositiu el 2012 i 2013

El RDL 20/2011, de 30 de desembre, de forma transitòria i excepcional durant els exercicis de 2012 i 2013, estableix un increment del tipus impositiu de l'IBI. S'aplica als tipus de gravamen sobre immobles urbans i la quantia d'aquest increment depèn de l'any d'entrada en vigor de la ponència total de valors del municipi.

L'increment del tipus impositiu és el següent:

- Per a ponències anteriors a 2002, l'increment es fixa en el **10%** (amb un tipus mínim del 0,5% el 2012 i del 0,6% el 2013), en la mesura que en aquests casos no es produeix, al seu torn, un increment de la base liquidable, en haver transcorregut més de deu exercicis des de l'entrada en vigor de la ponència.
- En el cas de municipis les ponències dels quals s'hagin aprovat entre 2002 i 2004, l'increment es fixa en el **6%** (i el tipus mínim en el 0,5%).
- En el cas de municipis les ponències dels quals s'hagin aprovat entre 2008 i 2011, l'increment es fixa en el **4%**.

Aquest increment del tipus de l'impost no és aplicable als casos següents:

- Als immobles residencials als quals resulti aplicable una ponència de valors total aprovada l'any 2002 o en un any posterior i que pertanyin a la meitat amb menor valor cadastral del conjunt dels immobles d'aquestes característiques del municipi.
- Als municipis les ponències dels quals s'hagin aprovat entre 2005 i 2007, ja que es van elaborar en un moment de valors de mercat elevats.
- Tampoc té efectes per al període impositiu que s'iniciï el 2013 per a aquells municipis en què s'aprovi una ponència de valors total l'any 2012.

Finalment, s'han d'aplicar a la quota íntegra les bonificacions corresponents per a obtenir la **quota líquida**, sobre la qual es pot exigir un recàrrec de fins al 50% creat pels ajuntaments en el cas d'immobles d'ús residencial que estiguin desocupats amb caràcter permanent.

D'acord amb el principi de territorialitat, l'exacció d'aquest impost correspon a l'ajuntament en el territori del qual hi hagi els béns immobles que són objecte de gravamen, encara que la **gestió** d'aquest impost l'han de compartir l'ajuntament mateix i l'Administració tributària de l'Estat. En concret, com és lògic, corresponen a l'Administració estatal les tasques de gestió cadastral (elaboració dels cadastres immobiliaris, de les ponències de valors i de la formació del padró de l'impost), cosa que ha de dur a terme la Direcció General del Cadastre (contra els actes de la qual es pot recórrer per la via economicoadministrativa sense que la interposició de la reclamació en suspengui l'execució).

No obstant això, les competències de gestió tributària (concessió o denegació d'exempcions i bonificacions, liquidacions, etc.) corresponen als ajuntaments, contra els actes dels quals es pot recórrer davant la jurisdicció contenciosa administrativa (després de la presentació del recurs de reposició).

2.2.2. L'impost sobre activitats econòmiques

L'IAE és un impost municipal, directe, real, objectiu, periòdic i obligatori, la gestió del qual és compartida entre el municipi i l'Administració tributària de l'Estat.

El **fet imposable** d'aquest impost es constitueix per l'exercici, dins del territori nacional, d'activitats empresarials, professionals o artístiques, tant si s'exerceixen en un local determinat com si no, i tant si estan especificades en les tarifes de l'impost com si no.

Amb la finalitat d'especificar-ho més bé, s'enumeren una sèrie de supòsits de no-subjecció¹¹, com les activitats agrícoles, les ramaderes dependents, les forestals i les pesqueres; l'alienació de béns integrats en l'actiu fix de les empreses, en condicions determinades; la venda de béns d'ús particular i privat del venedor i de productes que es reben per al pagament de treballs o serveis; l'exposició d'articles amb una única finalitat de decoració o adornament; la realització d'un sol acte de venda al detall; o l'ús de mitjans de transport propis i la reparació en tallers propis, sempre que no es prestin serveis a tercers.

Les bonificacions

Les bonificacions estan regulades en els articles 73 i 74 del TRLRHL i en algunes lleis sectorials (com la Llei 20/1990, sobre el règim fiscal de les cooperatives), i es preveuen, per exemple, en els casos dels immobles que constitueixen l'objecte d'activitat de les empreses d'urbanització, construcció i promoció immobiliària o en relació amb els habitatges protegits o els immobles rústics de les cooperatives agràries.

Lectura recomanada

La regulació completa de l'IAE es troba en els articles 78-91 del TRLRHL i en les normes següents: el RDLeg 1175/1990, de 28 de setembre, pel qual s'aproven les tarifes i la instrucció de l'IAE; el RDLeg 1259/1991, de 2 d'agost, regulador de les tarifes i instrucció de l'activitat ramadera independent; i el RD 243/1995, de 17 de febrer, pel qual es dicten normes per a la gestió de l'IAE i es regula la delegació de competències en matèria de gestió censal de l'impost.

⁽¹¹⁾Articles 78.2 i 81 del TRLRHL i regla tercera del punt cinquè de la instrucció de les tarifes de l'IAE aprovades pel RDLeg 1175/1990, de 28 de setembre.

No obstant això, amb la finalitat d'eximir l'aplicació de l'impost, s'estableixen diferents **exempcions** tant de caràcter subjectiu i automàtic com de caràcter mixt i sol·licitades (a instàncies de part a l'ajuntament), sense perjudici de l'existència d'altres exempcions incloses en diverses lleis sectorials (a favor d'esglésies i comunitats religioses, d'entitats sense finalitats lucratives, etc.).

Les exempcions en l'IAE

En concret, n'estan exempts conforme a les exempcions subjectives automàtiques l'Estat, les comunitats autònomes, les entitats locals, i els organismes autònoms de caràcter administratiu que en depenen; els subjectes que iniciïn l'activitat, durant els dos primers períodes impositius; els subjectes passius exempts per tractats o convenis internacionals; les entitats gestores de la Seguretat Social i els monts de pietat i les mutualitats; i la Creu Roja espanyola; totes les persones físiques que siguin subjectes passius, sense excepcions, i també les persones jurídiques sotmeses a l'IS; les entitats de l'article 35.4 de la LGT i els contribuents per l'IRNR que operin a Espanya mitjançant establiments permanents que tinguin un import net de la xifra de negoci inferior a 1.000.000 d'euros.

En relació amb les exempcions mixtes sol·licitades, se n'eximeixen els organismes públics de recerca; els establiments d'ensenyament mantinguts íntegrament amb fons públics o amb fons d'entitats fundacionals declarades com a benèfiques o d'utilitat pública; i les associacions i fundacions de disminuïts físics, psíquics i sensorials que no tinguin finalitat de lucre, per les activitats de caràcter pedagògic, científic, assistencial i d'ocupació que duguin a terme.

En relació amb el **període impositiu** de l'IAE (en el qual la meritació té lloc el primer dia), coincideix amb l'any natural, excepte quan es tracti de declaracions d'alta, que es comprèn des del dia d'inici de l'activitat fins al final de l'any natural. I pel que fa als **subjectes passius**, són contribuents d'aquest impost les persones físiques o jurídiques i les entitats a què es refereix l'article 35.4 de la LGT que duguin a terme qualsevol de les activitats que originen el fet imposable dins del territori estatal.

Per a determinar la quota de tarifa o quota mínima¹², és necessari aplicar les tarifes de l'impost aprovades pel RDLeg 1175/1990, de 28 de setembre, en les quals s'assigna a cada activitat una quota de llicència, en l'epígraf corresponent de la classificació nacional d'activitats econòmiques, a la qual se suma el valor que s'hi atribueix i, si escau, la superfície dels locals en què s'exerceix l'activitat (quota de radicació).

A aquesta última quota de tarifa o quota mínima s'hi ha d'aplicar el coeficient de ponderació que preveu l'article 86 del TRLRHL, determinat segons de l'import net de la xifra de negoci del subjecte passiu. Aquesta **quota modificada** pot ser alterada, si escau, per l'ajuntament amb l'establiment d'un índex de situació (és a dir, una escala de coeficients de mínim 0,4 i màxim 3,8), el qual pondera la situació física del local dins de cada terme municipal, tenint en compte la categoria del carrer en què resideixi.

No obstant això, si escau, a aquesta quota resultant s'hi han d'aplicar les **bonificacions** de l'article 88 del TRLRHL, és a dir, la bonificació que preveu la Llei 20/1990 a favor de cooperatives, la del 50% per als subjectes passius que iniciïn l'exercici de qualsevol activitat professional, durant els cinc anys

Les variacions durant el període impositiu

En aquest punt convé assenyalar que, si bé la meritació de l'IAE té lloc el primer dia del període impositiu, les variacions que es produeixen al llarg d'aquest període no tenen efecte fins al període impositiu següent.

⁽¹²⁾ Article 25 TRLRHL.

Els coeficients municipals

Els ajuntaments poden aplicar un coeficient de ponderació a la quota mínima i una escala de coeficients a la quota modificada, si bé, en cas que es prevegin quotes provincials i estatals de l'IAE, els ajuntaments no poden aplicar ni el coeficient únic ni l'índex de situació, de manera que la quota de tarifa o la quota mínima coincideixen amb la quota tributària final.

d'activitat següents a la conclusió del segon període impositiu de desenvolupament d'aquesta activitat i, si escau, les bonificacions que poden establir les ordenances municipals.

Les bonificacions establertes

Els ajuntaments poden establir les bonificacions següents:

- Del 50% per als subjectes passius que iniciïn l'exercici de qualsevol activitat empresarial.
- Del 50% per creació de treball.
- Del 50% per ús d'energies renovables o sistemes de cogeneració.
- Del 50% per als subjectes passius que tributin per a la quota municipal o tinguin un rendiment net de l'activitat econòmica negativa o inferior a la quantitat que determini l'ordenança municipal.

Així mateix, les quotes que s'han de pagar per l'IAE es poden **reduir** en dos supòsits:

1) Quan el dia de l'inici de l'activitat sigui diferent del primer dia de l'any natural (en aquest cas la reducció es practica proporcionalment a la quantitat de trimestres naturals que quedin per acabar l'any natural).

2) Quan es produeixi la baixa per cessament abans d'acabar l'any natural (cas en què les quotes es prorrategen per trimestres naturals i el subjecte passiu ha de sol·licitar la devolució de la part de quota corresponent als trimestres en què no s'ha exercit l'activitat).

Així, doncs, la **quota tributària** de l'IAE és el resultat d'aplicar les tarifes de l'impost i, si escau, els coeficients i les bonificacions previstos en la llei i acordats per cada ajuntament i regulats en les ordenances fiscals respectives.

Finalment, pel que fa a la **gestió** de l'impost, és compartida entre l'Administració tributària de l'Estat i l'ajuntament, de manera que, excepte que es deleguin a favor de l'ajuntament, les competències de gestió censal corresponen a l'Estat. Així, l'Administració tributària de l'Estat és l'encarregada de la formació de la matrícula de l'impost, la qualificació de les activitats econòmiques i la determinació de les quotes (quota de llicència, quota de radicació, quota de tarifa o quota mínima), com també de dur a terme les funcions d'inspecció de l'impost (actes contra els quals es pot recórrer davant la via economicoadministrativa).

En una segona fase, sobre la base de la matrícula, s'apliquen les competències de gestió tributària (com la concessió o denegació d'exempcions o la liquidació), les quals corresponen a l'ajuntament en què hi hagi el local on s'exerceixen les activitats empresarials i professionals; o, si el subjecte passiu exerceix activitats artístiques o professionals sense un local determinat, a l'ajuntament on el subjecte passiu tingui el domicili fiscal (tret que es tracti d'activitats que tributen per quota provincial o estatal, ja que en aquests casos les gestiona íntegrament l'Estat).

La matrícula de l'IAE

Per a la formació de la matrícula de l'IAE, que ha d'estar a disposició del públic en els ajuntaments, els subjectes passius estan obligats a presentar les declaracions corresponents d'alta, baixa i variacions en l'exercici de les activitats.

Finalment, s'ha de tenir en compte que contra els actes dictats per l'Administració local s'hi pot recórrer¹³ davant la jurisdicció contenciosa administrativa, amb un recurs de reposició previ de caràcter obligatori davant l'òrgan que va dictar l'acte.

⁽¹³⁾Articles 90 i 91 TRLRHL.

2.2.3. Impost sobre vehicles de tracció mecànica

L'IVTM és un impost municipal directe, real, objectiu, periòdic i obligatori, de gestió íntegrament municipal.

Lectura recomanada

Consulteu la regulació completa de l'IVTM en els articles 92-99 del TRLRHL.

El **fet imposable** de l'IVTM grava la titularitat dels vehicles de tracció mecànica que són aptes per a circular per les vies públiques (de qualsevol classe i categoria), si bé els vehicles donats de baixa en els registres per l'antiguitat del model a què pertanyen i autoritzats per a circular excepcionalment en exhibicions, certàmens o curses limitats a vehicles d'aquesta naturalesa, i els remolcs i semiremolcs arrossegats per vehicles de tracció mecànica, la càrrega útil dels quals no superi els 750 quilograms, constitueixen **supòsits de no-subjecció**.

Així mateix, el TRLRHL inclou una relació àmplia d'**exempcions**, la majoria de les quals són de caràcter automàtic i tant són de caràcter subjectiu (els vehicles de representacions diplomàtiques), com objectiu (els autobusos urbans adscrits al servei de transport públic amb més de nou places, per exemple), com mixtes (els vehicles oficials de les comunitats autònomes, per exemple).

Lectura recomanada

Vegeu la relació completa d'exempcions en l'article 93 del TRLRHL.

Amb caràcter general, els **subjectes passius** de l'IVTM són les persones físiques o jurídiques i les entitats a què es refereix l'article 35.4 de la LGT en nom de les quals consti el vehicle en el permís de circulació, mentre que el període impositiu d'aquest impost (el primer dia en què se'n produeix la meritació) coincideix amb l'any natural (excepte en els casos de la primera adquisició del vehicle, que comença el dia en què s'hagi produït l'adquisició).

Supòsits de vehicles de primera adquisició

En aquests casos, de conformitat amb l'article 96.3 del TRLRHL, la quota resultant es prorrateja per trimestres naturals, el mateix que ocorre en els supòsits de baixa definitiva del vehicle i de baixa temporal per furt o robatori.

L'article 95 del TRLRHL, per la seva banda, inclou un quadre de tarifes que concreta les **quotes** de les diferents categories de vehicles (turismes, autobusos, camions, tractors, remolcs, semiremolcs, ciclomotors i motocicletes) d'acord amb paràmetres com la potència fiscal, la quantitat de places o la càrrega útil del vehicle; si bé és cert que els ajuntaments les poden incrementar aplicant un coeficient no superior a 2.

De totes maneres, mitjançant les ordenances fiscals, també poden establir una bonificació¹⁴ en la quota de fins al 75%, segons la classe de carburant que consumeixi el vehicle i les característiques dels motors i la incidència que tinguin en el medi ambient, i de fins al 100% per als vehicles històrics o que tinguin una antiguitat mínima de vint-i-cinc anys.

⁽¹⁴⁾Article 95.5 TRLRHL.

Finalment, pel que fa a l'exigència i **gestió**¹⁵, l'ha de dur a terme exclusivament l'ajuntament del domicili del subjecte passiu que consti en el permís de circulació del vehicle, el qual, al final de cada període impositiu, ha de comunicar informàticament al registre de vehicles de la Direcció General de Trànsit l'impagament dels deutes corresponents (ja que el pagament de l'impost és imprescindible per a fer qualsevol tràmit de matriculació, certificació d'aptitud per a circular d'un vehicle o canvi de titularitat administrativa d'un vehicle davant la Prefectura Provincial de Trànsit).

⁽¹⁵⁾Article 99 TRLRHL.

De conformitat amb l'article 98 del TRLRHL, la liquidació d'aquest impost s'ha de fer mitjançant la notificació col·lectiva, encara que també es preveu la possibilitat que els ajuntaments exigeixin l'impost per mitjà del mecanisme d'autoliquidació.

2.2.4. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres

L'ICIO és un impost municipal indirecte, real, objectiu, instantani i postestatiu, de gestió íntegrament municipal.

Lectura recomanada

La regulació completa de l'ICIO l'heu de consultar en els articles 100-103 del TRLRHL.

El **fet imposable** d'aquest impost consisteix en la realització, dins del terme municipal, de qualsevol construcció, instal·lació o obra per la qual s'exigeixi l'obtenció de la llicència d'obres o urbanística corresponent (tant si aquesta llicència s'ha obtingut com si no), sempre que l'expedició de la llicència correspongui a l'ajuntament que fa la imposició (el qual, segons el principi de territorialitat, és aquell en el terme municipal del qual es duu a terme la construcció, la instal·lació o l'obra).

No obstant això, estan **exemptes**¹⁶ del pagament de l'ICIO la realització de qualsevol construcció, instal·lació i obra que pertanyi a l'Estat, a les comunitats autònomes o a les entitats locals i que hagi de ser destinada directament a carreteres, ferrocarrils, ports, aeroports, obres hidràuliques o sanejament de poblacions i de les aigües residuals d'aquestes poblacions.

⁽¹⁶⁾Article 105.2 TRLRHL.

D'altra banda, com que és un impost instantani, la meritació té lloc en el moment en què s'iniciï la construcció, la instal·lació o l'obra, encara que no s'hagi obtingut la llicència corresponent, i els **subjectes passius**¹⁷ a títol de contribuents són els propietaris de les obres (és a dir, aquells que suportin les despeses o el cost que comporti la realització de les obres), amb independència de si són propietaris de l'immoble sobre el qual es fan o no (encara que en poden ser substituïts els que sol·licitin les llicències corresponents o els que duguin a terme les construccions, instal·lacions o obres, si no són els mateixos contribuents).

⁽¹⁷⁾Articles 102.4 i 101 del TRLRHL.

La **base imposable**¹⁸ de l'ICIO és el cost real i efectiu de la construcció, la instal·lació o l'obra (és a dir, el cost d'execució material), per la qual cosa no en formen part ni l'IVA, ni les taxes, ni els preus públics o les altres prestacions patrimonials de caràcter públic local que hi estan relacionades. A aquesta construcció, instal·lació o obra s'hi ha d'aplicar el tipus de gravamen fixat per cada ajuntament (que en cap cas no ha de superar el 4%) i el resultat és la quota de l'impost.

⁽¹⁸⁾Apt. 1, 2 i 3 de l'art. 102 del TRLRHL.

No obstant això, els ajuntaments poden regular una **bonificació** de fins al 95% de la quota de l'impost a favor de les obres que siguin declarades d'interès especial o d'utilitat municipal, perquè concorren circumstàncies socials, culturals, historicoartístiques o de foment de l'ocupació que justifiquen aquesta declaració; i també una bonificació de fins al 95% quan en les obres s'hi incorporin sistemes per a l'aprofitament tèrmic o elèctric de l'energia solar. Així mateix, poden regular una bonificació de fins al 50% a favor de les obres referents als habitatges protegits; una bonificació de fins al 90% a favor de les obres que afavoreixin les condicions d'accés i habitabilitat dels discapacitats; i també poden permetre que es dedueixi de la quota íntegra o bonificada l'import pagat o que hagi de pagar el subjecte passiu en concepte de taxa per l'atorgament de la llicència urbanística corresponent.

Finalment, convé remarcar que la **gestió**¹⁹ de l'ICIO és de competència exclusiva dels ajuntaments i que els ajuntaments mateixos poden optar per seguir el procediment de liquidació que determina el TRLRHL (que preveu una primera liquidació provisional i una altra de definitiva) o bé per establir el règim d'autoliquidació.

⁽¹⁹⁾Article 103 TRLRHL.

2.2.5. Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana

L'IIVTNU és un impost municipal directe, real, objectiu, instantani i potestatiu, de gestió íntegrament municipal.

Lectura recomanada

Vegeu la regulació completa de l'IIVTNU en els articles 104-110 del TRLRHL.

El **fet imposable** de l'IIVTNU es constitueix per l'increment de valor que experimenten els terrenys que tenen la consideració d'urbans a l'efecte de l'IBI, el qual es posa de manifest per la transmissió de la propietat d'aquests terrenys per qualsevol títol o per la constitució o per la transmissió de qualsevol dret real d'usdefruit, limitatiu del domini, sobre els terrenys esmentats.

Així, i amb la finalitat d'especificar-ho encara més, el TRLRHL preveu alguns **supòsits de no-subjecció** en relació amb els béns que tenen naturalesa rústica a l'efecte de l'IBI, i també una sèrie d'**exempcions**, tant subjectives com objectives. En relació amb les subjectives, preveu l'Estat, les comunitats autònomes, els ens locals i organismes autònoms que en depenen; les institucions que tinguin la qualificació de benèfiques o de benèfiques docents; les entitats gestores de la Seguretat Social i les mutualitats i monts de pietat; les persones o entitats que n'estan exemptes en virtut d'un tractat internacional; els titulars de concessions administratives revertibles respecte als terrenys afectats; i la Creu Roja. En relació amb les objectives, preveu la constitució i la transmissió de qualsevol dret de servitud, i les transmissions de béns del conjunt histori-coartístic o declarats d'interès cultural, en condicions determinades.

En relació amb la **meritació**²⁰, té lloc en el moment de la perfecció dels contractes o dels negocis jurídics que en conformen el fet imposable, tret que hi intervingui alguna condició (el supòsit en què es fixa la data es determina d'acord amb els preceptes del Codi civil). Per tant, i com és lògic, quan es declara o reconegui la nul·litat, la rescissió o la resolució dels actes o contractes en qüestió per resolució ferma, judicial o administrativa, el subjecte passiu té dret a la devolució de la quota satisfeta.

En concret, els **subjectes passius**²¹ a títol de contribuents en l'IIVTNU varien segons el caràcter dels actes o negocis jurídics que en conformen el fet imposable. Efectivament, si el negoci jurídic és lucratiu, són els adquirents o les persones o les entitats a què es refereix l'article 35.4 de la LGT a favor de les quals es constitueixi el dret real; si és oneros, però, són els transmissors o les persones o les entitats que preveu l'article 35.4 de la LGT que constitueixen el dret real. No obstant això, si el contribuent en aquest últim supòsit és una persona física no resident a Espanya, té la consideració de substitut la persona física o jurídica, o les entitats que preveu l'article 35.4 de la LGT, que adquireixen el terreny o a favor de la qual es constitueix o transmet el dret real.

La **base imposable** de l'IIVTNU, per la seva banda, és l'increment real del valor dels terrenys esmentats produït al llarg d'un període màxim de vint anys, encara que el mètode proposat pel TRLRHL per a calcular-lo és objectiu: consisteix a aplicar, en el moment de la meritació, un percentatge fix (variable segons el negoci jurídic per mitjà del qual es duu a terme el fet imposable) al valor del terreny en qüestió.

Així, una vegada determinada la base imposable, s'obté la **quota**²² de l'IIVTNU aplicant-hi els tipus de gravamen fixats per cada ajuntament, sense que en cap cas no puguin excedir el 30%. No obstant això, el cert és que poden ordenar i regular una bonificació sobre aquesta quota de fins al 95%, la qual s'aplica

Supòsits de no-subjecció

Segons l'article 104.3 del TRLRHL, són les aportacions de béns i drets fetes pels cònjuges a la societat de beneficiaris, les adjudicacions que a favor seu i en paga d'aquestes adjudicacions es verifiquin, les transmissions que es facin als cònjuges en paga dels seus havers comuns i les transmissions de béns immobles entre cònjuges o a favor dels fills com a conseqüència del compliment de sentències judicials de nul·litat, separació o divorci.

⁽²⁰⁾ Article 109 TRLRHL.

⁽²¹⁾ Article 106 TRLRHL.

Càlcul de la base imposable

Aquest percentatge fix, regulat en l'article 107 del TRLRHL, és el resultat de multiplicar un percentatge anual fixat per l'ajuntament, sense que pugui excedir els límits legals establerts segons el període d'anys de generació de l'increment de valor, pel nombre d'anys al llarg dels quals s'ha posat de manifest aquest increment.

⁽²²⁾ Article 108 TRLRHL.

a les transmissions de terrenys i a les constitucions o transmissions de drets reals fetes a títol lucratiu per causa de mort a favor dels descendents i adoptats, els cònjuges i els ascendents o adoptants.

Finalment, i en relació amb la **gestió**²³, s'ha de tenir en compte que, a conseqüència del principi de territorialitat, la gestió i exigència íntegres de l'IIVTNU la fa l'ajuntament en el terme municipal en què hi ha el terreny urbà objecte de l'impost; l'ajuntament també és l'encarregat de decidir si s'exigeix en règim d'autoliquidació o de declaració i posterior liquidació per part de l'Administració.

(23) Article 110 del TRLRHL.

En tot cas, una vegada meritat l'impost, la declaració s'ha de presentar en el termini de trenta dies hàbils, si es tracta d'operacions entre vius, i en el termini de sis mesos, en el cas d'operacions per causa de mort, si bé en aquest últim cas és prorrogable fins a un any a sol·licitud de la persona interessada.

Finalment, convé destacar que el TRLRHL²⁴ imposa un deure col·laboració amb l'Administració als notaris i als transmissors o als constituents d'un dret real en les operacions amb causa gratuïta, i als adquirents o a les persones a favor de les quals es constitueix o transmet el dret real, si es tracta d'operacions amb causa onerosa, de manera que aquests subjectes han de comunicar la realització del fet imposable a l'Administració municipal i, en el cas dels notaris, també advertir els compareixents sobre el termini de declaració de l'impost i les responsabilitats en cas de falta de presentació de la declaració.

(24) Apt. 6 i 7 de l'art. 110 del TRLRHL.

2.2.6. Impost sobre despeses sumptuàries

Tal com hem apuntat, la DT sisena del TRLRHL permet que els ajuntaments continuïn exigint la modalitat que grava l'aprofitament de vedats de caça i pesca de l'impost sobre despeses sumptuàries (ja que la resta estan suprimides), el fet imposable del qual és l'aprofitament dels vedats privats de caça o pesca i els contribuents en són els titulars (encara que poden actuar com a substituïts dels contribuents els propietaris dels béns vedats).

La base imposable es constitueix per l'aprofitament cinegètic o piscícola, determinat per mitjà d'una ordre ministerial, i la quota és el resultat d'aplicar a la base imposable el tipus de gravamen fixat per l'ajuntament, dins d'un límit màxim del 20%.

2.3. Les taxes municipals

Fent-se ressò de la regulació establerta en la LGT, l'article 20 del TRLRHL habilita les entitats locals a establir taxes per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic local, i també per la prestació de serveis públics o la realització d'activitats administratives de competència local que es refereixin de manera particular als subjectes passius, els afectin o els beneficiïn –és a dir, sempre que els serveis o activitats no siguin de sol·licitud o recepció voluntària per als administrats (perquè són imposats per la normativa o pel fet de ser imprescindibles per a la vida privada o social del sol·licitant) o que no els presti o duguï a terme el sector privat.

Al mateix temps, després d'enumerar una relació exemplificadora de supòsits que poden donar lloc a l'exigència de taxes, el TRLRHL²⁵ preveu una sèrie de serveis respecte als quals no es poden establir, de la mateixa manera que preveu una sèrie de subjectes que poden tenir la condició de substituïts del contribuent (propietaris d'immobles, constructors i contractistes d'obres, entitats o societats asseguradores, propietaris de finques i locals).

L'àmbit local és, sens dubte, aquell en què aquesta classe de tributs ha obtingut més rellevància, tant per la importància que té com a font d'ingressos de les corporacions locals com perquè és en aquest àmbit en el qual han adquirit un desenvolupament superior.

2.4. Les contribucions especials municipals

També en relació amb les contribucions especials dels ens locals, el TRLRHL fa extensiva la regulació de la LGT, en assenyalar, amb caràcter general, que:

“[C]onstitueix el seu fet imposable l'obtenció pel subjecte passiu d'un benefici o d'un augment de valor dels seus béns com a conseqüència de la realització d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics, de caràcter local, per les entitats respectives.”

Article 28 del TRLRHL

Així mateix, recorda que la base imposable, que cal repartir entre els diferents subjectes passius considerant una sèrie de requisits que estableix l'article 32 del TRLRHL (és a dir, les persones físiques i jurídiques especialment beneficiades per la realització d'obres públiques o per l'establiment o ampliació de serveis públics), l'ha de fixar lliurement cada corporació local, si bé no ha de superar el 90% del cost de la realització de les obres esmentades o de l'establiment o l'ampliació dels serveis esmentats.

Finalment, convé destacar que el TRLRHL²⁶ preveu la possibilitat que els propietaris o titulars afectats per les obres es constitueixin en associació administrativa de contribuents per promoure la realització d'obres o l'establiment o ampliació de serveis per l'entitat local.

Supòsits de no-exigència de taxes locals

L'article 21.1 del TRLRHL estableix que no es poden imposar taxes pel proveïment d'aigües en fonts públiques, l'enllumenat de vies públiques, la vigilància pública en general, la protecció civil, la neteja de la via pública i l'ensenyament en els nivells d'educació obligatòria.

⁽²⁵⁾Article 23 TRLRHL.

Lectura recomanada

Vegeu el règim jurídic complet de les taxes en l'àmbit local en els articles 20-27 del TRLRHL.

Lectura recomanada

Vegeu el règim jurídic complet de les contribucions especials en l'àmbit local en els articles 28-35 del TRLRHL.

⁽²⁶⁾Article 36.1 TRLRHL.

2.5. Altres recursos tributaris dels municipis

A part dels tributs propis, els municipis que siguin capitals de província o de comunitat autònoma²⁷, o que tinguin una població de dret igual o superior a 75.000 habitants, tenen dret a la cessió de determinats percentatges del rendiment obtingut per l'Estat (que no hagi estat objecte de cessió a les comunitats autònomes) en relació amb l'IRPF, l'IVA i determinats IE, si bé la resta de municipis també tenen dret a la participació en aquests impostos conforme al model que estableixen els articles 122-126 del TRLRHL. Així mateix, poden establir recàrrecs sobre els impostos propis de la comunitat autònoma respectiva i d'altres entitats locals en els casos expressament previstos en les lleis autonòmiques²⁸.

⁽²⁷⁾Articles 118-121 TRLRHL.

⁽²⁸⁾Article 38 TRLRHL.

2.6. Els tributs de les províncies, les entitats supramunicipals i les inframunicipals

Finalment, convé assenyalar que les diputacions provincials (i també els consells insulars balears i els cabildos insulars canaris) i les entitats supramunicipals (àrees metropolitanes, entitats municipals associatives, comarques, etc.) poden establir i exigir taxes conforme a la normativa²⁹ que acabem de detallar, si bé les primeres també poden participar dels tributs de l'Estat i crear un recàrrec sobre les quotes mínimes de l'IAE (el tipus del qual no pot ser superior al 40%) i les àrees metropolitanes el poden crear sobre la base imposable de l'IBI (sense que el tipus superi el 0,2%).

⁽²⁹⁾Articles 157 i 158, i 152 i 153 TRLRHL.

Així mateix, convé tenir present que l'article 38 del TRLRHL habilita les entitats locals a establir recàrrecs sobre els impostos propis de la comunitat autònoma respectiva i d'altres entitats locals en els casos expressament previstos en les lleis autonòmiques, de la mateixa manera que l'article 135 permet a les províncies la cessió d'una sèrie de percentatges dels rendiments obtinguts pels impostos estatals que no hagin estat objecte de cessió a les comunitats autònomes

Rendiments cedits a les províncies

En concret, segons els articles 135 i 136 del TRLRHL, se'ls cedirà el 0,9936% de la quota líquida de l'IRPF, l'1,0538% de la recaptació líquida per l'IVA imputable a cada província o ens assimilat i l'1,2044% de la recaptació líquida imputable a cada província o ens assimilat pels IE sobre la cervesa, sobre el vi i begudes fermentades, sobre productes intermedis, sobre l'alcohol i begudes que en derivin, sobre hidrocarburs i sobre les labors del tabac.

Finalment, en relació amb les entitats inframunicipals, convé assenyalar que les lleis autonòmiques que les creïn han de determinar els recursos tributaris de les seves hisendes, els quals són entre els previstos per als municipis, fins i tot la prestació personal i la de transport, excepte quan la tingui acordada l'ajuntament amb caràcter de generalitat, tal com disposa l'article 156 del TRLRHL.

Activitats

Casos pràctics

1. Amb la finalitat d'ajudar a la repoblació dels seus territoris rurals, la Comunitat d'Extremadura decideix establir una exempció de l'IBI en relació amb els béns mobles situats en aquests territoris del 90% i crear un nou impost gravant la titularitat de béns immobles urbans situats en les seves localitats de més de 100.000 habitants. Analitzeu la procedència d'aquestes mesures.

2. L'empresa Celebration, SA, es dedica a l'organització i preparació de diferents tipus de serveis d'àpats per a tota classe d'esdeveniments i està domiciliada a la ciutat X. En aquest exercici, la companyia disposa d'un turisme de 10 cavalls fiscals de potència; de dos camions de 800 i 2.000 quilograms de càrrega útil (el primer dels quals va adquirir el 20 de juny després d'haver-se convençut dels múltiples beneficis del motor de gas del camió, això és, ecològic); i d'un semiremoc de 1.000 quilograms de càrrega útil. No obstant això, a causa de la falta de liquiditat de l'empresa, el dia 10 de febrer va vendre un turisme de 12 cavalls de potència. L'Ajuntament de X, per la seva banda, ha establert el coeficient màxim de l'impost sobre vehicles de tracció mecànica legalment permès, i també una bonificació del 50% sobre la quota de l'impost incrementada per l'aplicació del coeficient, per als vehicles que utilitzin carburant ecològic.

Sobre la base dels fets descrits, determineu l'import de les quotes que ha d'ingressar l'empresa Celebration, SA, en concepte de l'IVTM.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. El poder tributari de les comunitats autònomes...

- a) inclou exclusivament els impostos, les taxes i les contribucions especials que cada comunitat autònoma creï com a propis i, en menys mesura, els impostos cedits per l'Estat (sia totalment o parcialment).
- b) està clarament definit en la Constitució, en la qual es concreta el sistema de distribució de competències tributàries.
- c) inclou l'establiment de recàrrecs autonòmics sobre impostos de l'Estat, encara que aquesta possibilitat comporti una limitació de l'Estat.

2. La Comunitat Valenciana vol crear un impost propi que gravi les emissions a l'atmosfera de substàncies generades en processos productius des d'instal·lacions situades en el seu territori. Basant-se en aquests fets...

- a) ha d'esperar que s'aprovi la llei estatal corresponent en què es fixin els elements essencials d'aquest impost.
- b) simplement l'ha d'establir mitjançant la llei autonòmica corresponent.
- c) no pot crear aquest tribut en la mesura que ja hi ha un impost estatal que grava el mateix fet imposable.

3. L'IVA és un impost que...

- a) en determinades comunitats autònomes no s'aplica.
- b) només està cedit a les comunitats autònomes de règim comú.
- c) està cedit a totes les comunitats autònomes.

4. La cessió dels tributs de l'Estat a les comunitats autònomes...

- a) implica que les comunitats autònomes obtenen tota la recaptació aconseguida per l'aplicació de l'impost cedit.
- b) implica exclusivament que les comunitats autònomes obtenen tota o part de la recaptació aconseguida per l'aplicació de l'impost cedit.
- c) pot comportar el traspàs de competències normatives, encara que les comunitats autònomes no estan obligades a exercir-les.

5. El principi de territorialitat...

- a) només és aplicable en el cas dels sistemes tributaris autonòmics.

- b) es limita al fet que cap entitat local no pot establir tributs sobre béns situats o activitats dutes a terme fora del seu territori.
- c) no solament és aplicable en el cas dels sistemes tributaris locals.

6. Pa, SA, va obrir les portes el 2 de març de l'any passat. En aquest any...

- a) ha de pagar la quota de l'IAE si la seva xifra de negoci és de més d'1.000.000 euros.
- b) està exempt de pagar l'IAE.
- c) ha de pagar la quota de l'IAE, encara que la seva xifra de negoci no superi els 1.000.000 euros.

7. El 2 de gener d'aquest any, el senyor A ven al senyor B un pis situat a Madrid. En relació amb l'IBI de l'exercici actual, l'ajuntament l'exigirà...

- a) al senyor A, encara que, en cas d'impagament, el responsable subsidiari és el senyor B.
- b) al senyor B.
- c) al senyor A.

8. El senyor X ha construït una casa sense demanar cap llicència d'obres. En relació amb l'ICIO...

- a) està exempt de pagar l'impost.
- b) es tracta d'un supòsit de no-subjecció a l'impost.
- c) fins i tot sense llicència, la construcció és subjecta a l'impost.

9. L'IIVTNU...

- a) té previstes exempcions objectives i subjectives.
- b) només té previstes exempcions subjectives.
- c) no té prevista cap exempció.

10. Les entitats locals supramunicipals...

- a) únicament poden establir taxes i contribucions especials.
- b) poden establir taxes, contribucions especials i un recàrrec sobre les quotes mínimes de l'IAE (el tipus del qual no pot ser superior al 40%).
- c) poden establir taxes, contribucions especials i, només en el cas de les àrees metropolitanes, un recàrrec sobre la base imposable de l'IBI.

Solucionari

Casos pràctics

1. De conformitat amb l'article 133 de la CE i els articles 6-9 de la LOFCA, les comunitats autònomes poden establir els seus propis tributs, si bé, a més dels principis de justícia tributària, reserva de llei, igualtat, coordinació amb la Hisenda estatal i no-discriminació, han de respectar certs límits (els quals són la base per a analitzar la procedència de les mesures adoptades per la Comunitat d'Extremadura).

Així, l'article 157.2 de la CE estableix una doble prohibició a la seva capacitat general de crear mesures tributàries, les quals, en relació amb els impostos propis, es despleguen en l'article 9 de la LOFCA. En relació amb la primera limitació, prohibeix específicament que, entre altres supòsits, cap comunitat autònoma no pugui crear impostos propis sobre elements patrimonials situats fora del seu territori, per la qual cosa sembla evident que la Comunitat d'Extremadura no ha vulnerat aquesta prohibició en cap de les seves dues mesures.

En relació amb la segona limitació constitucional, l'article 9.c de la LOFCA el desplega assenyalant que els impostos propis no poden ser un obstacle "per a la lliure circulació de persones [...] ni afectar de manera efectiva la fixació de residència de les persones dins del territori espanyol", punt en què apareixen els primers problemes. Així, i encara que el TC hagi assenyalat que únicament es considera vulnerada la seva protecció si s'adopten mesures obstaculitzadores que no tinguin relació amb la finalitat constitucionalment lícita que persegueixin (STC 37/1981, de 16 de novembre), en aquest cas es persegueix intencionadament l'obstaculització de la situació de persones.

Així mateix, cal recordar que els articles 6.2 i 6.3 de la LOFCA prohibeixen que les comunitats autònomes adoptin tributs sobre fets imposables que ja han estat gravats per l'Estat o els tributs locals, i en aquest cas és evident que el fet imposable gravat pel nou impost (la titularitat de béns immobles urbans, encara que limitada als béns situats en municipis de més de 100.000 habitants) ja està actualment gravat per l'IBI (art. 61 TRLRHL). No obstant això, l'article 6.3 de la LOFCA afegeix que les comunitats autònomes poden establir i gestionar tributs sobre les matèries que la legislació de règim local reservi a les corporacions locals, sempre que estableixin les mesures de compensació o coordinació adequades a favor d'aquestes amb la finalitat que els seus ingressos no quedin minvats ni reduïts ni tampoc les seves possibilitats de creixement futur, de manera que, tot i que el nou impost és clarament improcedent, l'exempció establerta en relació amb l'IBI, malgrat ser un tribut local obligatori, seria del tot procedent si la Comunitat d'Extremadura adopta les mesures de compensació adequades.

2. De conformitat amb l'article 92.1 del TRLRHL, l'IIVTM "grava la titularitat dels vehicles d'aquesta naturalesa, aptes per a circular per les vies públiques, amb independència de la seva classe i categoria", i els subjectes passius són "les persones físiques o jurídiques [...] en nom de les quals consti el vehicle en el permís de circulació" (art. 94 TRLRHL). D'acord amb l'article 95 del TRLRHL, la quota de l'IIVTM es determina de conformitat amb el quadre de tarifes que assenyalava l'apartat 1, si bé habilita els ajuntaments a incrementar les quotes resultants aplicant-hi un coeficient que no pot ser superior a 2 (el qual, en el supòsit descrit, ha estat aprovat en el límit màxim per l'Ajuntament de X). Per tant, les quotes dels vehicles de l'empresa són les següents:

- al turisme de 10 cavalls fiscals hi correspon una quota de 68,16 euros [34,08 (de 8 a 11,99 cavalls fiscals) × 2];
- al camió de 2.000 quilograms, una quota de 166,60 euros [83,30 euros (de 1.000 a 2.999 quilograms de càrrega útil) × 2]; i
- al semiremolc de 1.000 quilograms una quota de 55,54 euros [27,77 (de 1.000 a 2.999 quilograms de càrrega útil) × 2].

Respecte al camió de 800 quilograms, la quota és de 84,56 euros [42,28 (de menys de 1.000 quilograms de càrrega útil) × 2], encara que s'hi ha d'aplicar la bonificació del 50% per l'aplicació del coeficient, per als vehicles que utilitzin carburant ecològic; de manera que la quota resultant esmentada és de 42,28 euros. Així mateix, recordem que l'article 96.1 del TRLRHL assenyalava que el període impositiu coincideix amb l'any natural (la meritació del qual es produeix el primer dia d'aquest any), excepte en el cas de primera adquisició dels vehicles, cas en què comença el dia en què es produeixi aquesta adquisició (moment en què es produeix la meritació, però l'import de la quota es prorrogeja per trimestres naturals). Així, doncs, a la quota del camió de 800 quilograms que va haver de pagar al seu moment (84,56 euros) també hi va ser aplicable un prorrateig de 3/4 (ja que va ser adquirit en el segon trimestre), de manera que la quota resultant va ser de $84,56 \times 3/4 = 63,42$ euros, més l'aplicació de l'esmentada bonificació del 50% (26,84 euros).

Finalment, en relació amb el turisme venut de 12 cavalls fiscals de 143,88 euros de quota [71,94 (de 12 a 15,99 cavalls fiscals) × 2], el TRLRHL no preveu la possibilitat de prorrateig, per la qual cosa el titular del vehicle que figuri en el permís de circulació l'1 de gener (és a

dir, si no es va canviar, la companyia esmentada) ha d'abonar tota la quota corresponent a tot l'any natural.

Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. b

3. a

4. c

5. c

6. b

7. a

8. c

9. a

10. c