

Fiscalidad indirecta

Ana María Delgado García

PID_00203496



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. Impuesto sobre el valor añadido	7
1.1. Regulación, naturaleza y ámbito de aplicación	7
1.2. Hecho imponible	8
1.2.1. Entregas de bienes y prestaciones de servicios	8
1.2.2. Adquisiciones intracomunitarias	13
1.2.3. Importaciones	15
1.3. Exenciones	16
1.4. Obligados tributarios	18
1.4.1. Sujetos pasivos	18
1.4.2. Responsables tributarios	19
1.4.3. Sujetos repercutidos	19
1.5. Cuantificación	20
1.5.1. Base imponible	20
1.5.2. Tipos de gravamen	21
1.5.3. Deducciones	22
1.6. Devoluciones	25
1.7. Regímenes especiales	25
1.8. Gestión del impuesto	30
2. Impuestos especiales	32
2.1. Naturaleza y fuentes normativas	32
2.2. Impuestos especiales de fabricación	32
2.2.1. Naturaleza y ámbito de aplicación	32
2.2.2. Hecho imponible y exenciones	33
2.2.3. Sujetos pasivos	35
2.2.4. Cuantificación y gestión	36
2.3. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte	37
2.3.1. Hecho imponible y exenciones	37
2.3.2. Sujetos pasivos, cuantificación y gestión	39
2.4. Impuesto especial sobre el carbón	40
2.5. Impuesto sobre las primas de seguros	40
2.5.1. Hecho imponible y exenciones	40
2.5.2. Sujetos pasivos, cuantificación y gestión	41
2.6. Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos	41
2.6.1. Hecho imponible y exenciones	42
2.6.2. Sujetos pasivos, cuantificación y gestión	43

3. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	44
3.1. Naturaleza, fuentes normativas y estructura	44
3.2. Incompatibilidades	45
3.3. Ámbito territorial y puntos de conexión	45
3.4. Principios comunes	47
3.5. Transmisiones patrimoniales onerosas	48
3.5.1. Hecho imponible	48
3.5.2. Sujeto pasivo	50
3.5.3. Base imponible	51
3.5.4. Cuota tributaria	53
3.6. Operaciones societarias	54
3.6.1. Hecho imponible	54
3.6.2. Sujetos pasivos y cuantificación	55
3.7. Actos jurídicos documentados	57
3.7.1. Documentos notariales	57
3.7.2. Documentos mercantiles	58
3.7.3. Documentos administrativos	59
3.8. Disposiciones comunes	60
3.9. Gestión del impuesto	62
Actividades	65
Ejercicios de autoevaluación	65
Solucionario	67

Introducción

El segundo módulo de la asignatura de *Derecho financiero y tributario II* se dedica a la imposición indirecta. Son objeto de análisis los tres principales impuestos de esta naturaleza que existen en nuestro sistema tributario actual: el impuesto sobre el valor añadido, los impuestos especiales y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

La fiscalidad del consumo general se analiza en el primer apartado de este módulo, que se centra en el impuesto sobre el valor añadido. Se abordan las principales cuestiones jurídicas referidas a las tres modalidades del tributo: operaciones interiores (entregas de bienes y prestaciones de servicios), adquisiciones intracomunitarias e importaciones. Merecen una especial atención las normas relativas a los obligados tributarios (especialmente, los sujetos repercutidos), así como a las reglas de cuantificación del tributo (base imponible, tipos impositivos y deducciones). También se estudian las singularidades de los diversos regímenes especiales del impuesto.

El segundo apartado de este módulo de fiscalidad indirecta se dedica al análisis de los impuestos especiales, es decir, la fiscalidad de los consumos específicos. Tras estudiar cuál es la naturaleza de estos tributos, se dedica una especial atención a los impuestos especiales de fabricación y al análisis del hecho imponible, exenciones, sujetos pasivos y cuantificación de las diversas modalidades que recaen sobre el alcohol, el tabaco y los hidrocarburos. Los mismos elementos esenciales del tributo son analizados también en los restantes impuestos especiales: el que grava determinados medios de transporte, el del carbón, el de las primas de seguros y el de las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

Por último, el tercer apartado del módulo tiene por objeto la fiscalidad del tráfico jurídico patrimonial, mediante el estudio del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Se presta una atención especial a las incompatibilidades de las diversas modalidades del tributo entre sí como con el IVA. Asimismo, se analizan las principales notas de las tres modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados. Finalmente, son objeto de estudio también las disposiciones comunes que afectan a las tres modalidades del tributo, así como las normas relativas a la gestión del impuesto.

Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar son los siguientes:

1. Saber diferenciar los diversos hechos imponibles del impuesto sobre el valor añadido y distinguir especialmente las operaciones que constituyen entregas de bienes de las que se consideran prestaciones de servicios.
2. Delimitar cuál es el lugar de realización del hecho imponible y cuál es el devengo del impuesto sobre el valor añadido en las diferentes operaciones que grava.
3. Comprender el mecanismo de aplicación del impuesto sobre el valor añadido, especialmente en cuanto a los institutos de la repercusión y la deducción del tributo.
4. Asimilar cuáles son las obligaciones y los deberes formales relativos al impuesto sobre el valor añadido, especialmente en relación con la facturación.
5. Situar los diversos tipos de impuestos especiales en el contexto de la Unión Europea y conocer cuál es la normativa reguladora.
6. Identificar los diversos hechos imponibles gravados por los impuestos especiales de fabricación, su devengo y su cuantificación.
7. Saber cuáles son los sujetos obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación, así como del resto de impuestos especiales.
8. Saber distinguir y relacionar entre sí las diferentes modalidades del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, sobre todo en lo que respecta al régimen de incompatibilidades de estas modalidades entre sí, así como con el IVA.
9. Conocer los sujetos obligados al pago de las diferentes modalidades del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
10. Identificar los elementos de cuantificación de las diferentes modalidades del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

1. Impuesto sobre el valor añadido

1.1. Regulación, naturaleza y ámbito de aplicación

El impuesto sobre el valor añadido se regula en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que incorporó a nuestro ordenamiento la normativa comunitaria (fundamentalmente, la contenida en la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, conocida como Sexta Directiva del IVA, que ha sido refundida en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, así como también en la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre), y por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el cual se aprueba el reglamento.

Además de su naturaleza **indirecta** (ya que recae sobre una manifestación indirecta de capacidad económica, como es el consumo), nos encontramos ante un impuesto de carácter **real, objetivo e instantáneo**.

También conviene mencionar las notas indicadas por el Tribunal de Justicia de las comunidades europeas con relación a la imposición general sobre el volumen de negocios. Estas notas son las siguientes: el carácter **general** del impuesto, que grava todas las transmisiones de bienes y prestaciones de servicios; la **proporcionalidad**, que se manifiesta en su relación con el precio de bienes y servicios; y el carácter **plurifásico**, es decir, se grava cada fase de producción y comercialización de los bienes.

Los impuestos plurifásicos pueden ser de dos clases:

- 1) Impuestos plurifásicos en cascada, en los que el gravamen sobre cada fase es independiente del gravamen establecido sobre las demás.
- 2) Impuestos sobre el valor añadido, en los que el gravamen de cada fase tiene en cuenta el de las anteriores, de modo que sólo se grava en cada fase el valor añadido que se incorpora a los bienes y los servicios que se transmiten a quien adquiere o al consumidor.

El IVA responde a impuestos sobre el valor añadido. Este **valor añadido**, determinado por la diferencia entre el impuesto devengado o repercutido y el impuesto soportado, se calcula en la cuota y no en la base, con lo cual se consigue una neutralidad, tanto en el orden interno como en el de las relaciones comerciales internacionales entre los países de la Unión Europea. Por lo tanto, el IVA devengado menos el IVA soportado puede dar un resultado de un IVA a ingresar, un IVA a compensar o un IVA a devolver.

Impuestos sobre el consumo

Impuestos sobre el consumo también lo son, por ejemplo, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y los denominados *impuestos especiales*.

Desde el año 2002, el IVA es también un impuesto **cedido parcialmente** a las comunidades autónomas¹. En concreto, se cede el 50% del rendimiento del impuesto que corresponda al consumo en el territorio de cada comunidad autónoma, según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística, aunque no se cedan competencias normativas ni de gestión, que continúan exclusivamente en manos del Estado.

⁽¹⁾Art. 35 LOFCA

En cuanto al **ámbito de aplicación**², hay que indicar que el IVA se aplica en el territorio peninsular español y en las islas Baleares, sin perjuicio de los regímenes de convenio y concierto de Navarra y en el País Vasco, ni de lo que indican los tratados y convenios internacionales que forman parte del ordenamiento interno español. Es importante destacar que quedan fuera de este ámbito de aplicación las Islas Canarias (territorio excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios), así como Ceuta y Melilla (territorios excluidos de la Unión Aduanera).

⁽²⁾Art. 3 LIVA

1.2. Hecho imponible

El IVA actual prevé tres **modalidades** dentro de su hecho imponible, que son: las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, que son operaciones interiores; las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes.

A causa de la regulación y las características diferentes, se analizarán por separado cada modalidad; distinguiéndose, asimismo, los aspectos material, espacial y temporal de cada una.

1.2.1. Entregas de bienes y prestaciones de servicios

1) Operaciones gravadas

Se considera **entrega de bienes**³ sujeta a este impuesto la transmisión onerosa del poder de disposición (equivalente al de propiedad, en sentido amplio) sobre bienes corporales (incluyendo las diferentes modalidades de energía), incluso la transmisión si se realiza con la cesión de títulos representativos de esos bienes.

⁽³⁾Art. 8 LIVA

Esta descripción general se completa con una enumeración a modo de ejemplo⁴ realizada por el legislador de una serie de operaciones asimiladas a las entregas de bienes que puedan ser difíciles de calificar o que puedan plantear dudas respecto a su sujeción.

⁽⁴⁾Art. 9 LIVA

Autoconsumo de bienes

Concretamente, respecto al autoconsumo de bienes como operación asimilada a la entrega de bienes, se puede decir que incluye, por un lado, aquellos supuestos que se denominan transferencias en la misma ley, caracterizadas porque no se produce ningún cambio subjetivo en la titularidad de los bienes, sino un cambio de destino; y, por otro lado, las transmisiones gratuitas de bienes.

En las **prestaciones de servicios**⁵ no hay transmisión del poder de disposición o derecho de propiedad de los bienes, sino solamente de otros derechos que sólo hacen posible su uso o disfrute, y aquellos derechos que se ceden o transfieren tampoco recaen exclusivamente sobre bienes, sino que pueden tener también por objeto ciertos derechos u obligaciones, o consistir en la práctica de ciertas actividades.

⁽⁵⁾Art. 11 LIVA

Supuestos de prestaciones de servicios

Habría que entender que la denominación más genérica de prestaciones de servicios comprende diversos supuestos de arrendamientos de servicios de obras (como prestaciones derivadas del ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio, de las cesiones de derechos de autor, de las ejecuciones de obra, servicios de hostelería, informáticos, etc.), sin olvidar los arrendamientos y las cesiones de bienes y derechos (como el arrendamiento de bienes, los traspasos, los préstamos, los derechos de uso y disfrute, etc.).

Como en el caso de la entrega de bienes, en la regulación del IVA se prevé una serie de operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios⁶, que recogen diversos supuestos de autoconsumo de estos servicios.

⁽⁶⁾Art. 12 LIVA

2) Sujetos que realizan las operaciones gravadas

A efectos del IVA, las operaciones gravadas corresponden a **empresarios o profesionales**, que la ley define como las personas o entidades que realizan actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de éstos.

Ordenación por cuenta propia

La ordenación por cuenta propia significa que el empresario o el profesional tiene la disponibilidad económica de los factores de producción que (además de su propio trabajo, es decir, de la actividad de ordenación) son necesarios para el ejercicio de esas actividades.

Asimismo, es necesario que el desarrollo de estas actividades trascienda el ámbito de sus necesidades o de las de su medio social personal o familiar, de manera que en el ejercicio el empresario o profesional tenga la finalidad última de intervenir en la producción o la distribución de bienes y servicios. Asimismo, se añade que tendrán la **condición de empresarios o profesionales**⁷ quienes realicen la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de las citadas actividades.

⁽⁷⁾Art. 5 LIVA

A efectos del IVA, siempre se consideran empresarios o profesionales:

- Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
- Los arrendadores de bienes.
- Los que urbanizan terrenos o promueven, construyen o rehabilitan edificaciones para dedicarlas, en cualquier caso, a la venta, la adjudicación o la cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.
- Los que realizan ocasionalmente entregas de medios de transporte nuevos con destino a otro país miembro de la Unión Europea.

3) Cómo hay que realizar las operaciones gravadas

Las **operaciones gravadas**⁸ deben realizarse a título oneroso, de forma habitual y el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

⁽⁸⁾Art. 4.1 LIVA

Forma en que deben realizarse las operaciones gravadas por el impuesto:

a) **A título oneroso**, lo cual significa que quienes realicen las entregas de bienes y las prestaciones de servicios deben hacerlo sin excluir a cambio la percepción onerosa, en contraprestación de esas operaciones, aunque se pueden hacer en casos concretos de manera gratuita (por ejemplo, el autoconsumo).

b) **De manera habitual**, como requisito intencional que afecta a quien pretenda realizar las operaciones gravadas, y no necesariamente las actividades llevadas a cabo en el ejercicio efectivo de las operaciones. Con todo, este carácter habitual no se exige en algunos de los sujetos a quienes se atribuye legalmente la condición de empresario o profesional (por ejemplo, quienes ocasionalmente urbanizan terrenos).

c) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios han de hacerse **en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional**, lo que supone sujetar al impuesto no sólo las operaciones que se refieren a los bienes y los servicios que integran el objeto de su tráfico mercantil o profesional, sino también a todos aquellos que están destinados a su patrimonio empresarial o profesional (por ejemplo, la entrega de la embotelladora que forma parte del patrimonio empresarial de un bodeguero a otro).

4) Operaciones no sujetas

Considerada la heterogeneidad de las operaciones no sujetas descritas por el legislador, estas se pueden sistematizar desde el punto de vista de la naturaleza del sujeto que realiza las entregas de bienes y presta los servicios⁹, y se pueden distinguir las realizadas por personas y entidades de naturaleza jurídica privada (que son las más numerosas) de las llevadas a cabo por los entes públicos.

⁽⁹⁾Art. 7 LIVA

Operaciones realizadas por personas y entidades de naturaleza jurídica privada:

- Las transmisiones *inter vivos* y *mortis causa* de todo o una parte del patrimonio destinado a una actividad económica –empresarial o profesional–, cuando el adquirente continúa ejerciendo esta actividad.
- Las entregas de bienes de poco valor y con finalidad de promoción, como también las prestaciones de servicios, las entregas de impresos u objetos publicitarios con la misma finalidad.
- Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia laboral o administrativa.
- Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por sus socios y a las otras cooperativas por sus socios laborales.
- Las operaciones de autoconsumo de bienes y servicios cuando el sujeto pasivo no haya podido deducir el impuesto soportado en la adquisición o la recepción, como también las prestaciones de servicios gratuitos que sean obligatorios para los sujetos pasivos en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.
- Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

Operaciones realizadas por entes públicos:

- Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante una contraprestación de naturaleza tributaria, excepto cuando estos entes públicos actúan mediante empresas mercantiles, públicas, privadas o mixtas.
- Las concesiones y las autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.
- Las operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

5) Delimitación entre el IVA y otros impuestos

La sujeción al IVA es compatible con los otros impuestos que en el ordenamiento español gravan las adquisiciones de bienes y servicios y, más concretamente, con las figuras impositivas de operaciones societarias y actos jurídicos documentados, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Con todo, es incompatible (no se pueden pagar ambos impuestos aunque los dos gravan las mismas situaciones) con el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas, eso sí, siempre que se cumplan los requisitos que establecen sus normas reguladoras respectivas para la sujeción a las figuras impositivas correspondientes. Además, se establecen las condiciones necesarias para evitar que la citada incompatibilidad deje sin someter a gravamen a las operaciones aludidas en ambos impuestos.

Por otro lado, no hay que olvidar que la sujeción al IVA es compatible con la sujeción a los impuestos especiales.

6) Aspecto espacial

En el aspecto espacial, se plantea el análisis de la conexión entre las situaciones previstas en el hecho imponible de la entrega de bienes y las prestaciones de servicios y el ámbito espacial de aplicación de la Ley del Impuesto, que comprende la Península y las Islas Baleares.

Normas de localización del hecho imponible

Las normas de localización del hecho imponible tienen su origen en la delimitación de competencias entre los diversos países miembros que indujeron a incluir en las directivas reglas precisas para armonizar la sujeción al impuesto en el marco de las relaciones internacionales.

La definición que la LIVA da del término *hecho imponible* en el art. 4 exige que las operaciones se realicen en el ámbito de aplicación del impuesto. Por esta razón, es fundamental determinar el lugar donde se realiza la operación.

Así, una operación queda sujeta al impuesto español sólo si se realiza en el ámbito de aplicación del impuesto. Si no, no queda sujeta al impuesto español, sino a la normativa concreta de la imposición indirecta del territorio donde se considere realizada la operación.

Operaciones sujetas pero exentas del IVA

Determinadas operaciones sujetas a IVA, pero exentas de este impuesto, están sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas. Entre estas operaciones están las entregas y los arrendamientos de bienes inmuebles exentos de IVA, como también la constitución y la transmisión de derechos reales de disfrute de estos bienes.

Los **criterios de localización territorial** de una operación se recogen en los arts. 68 a 74 LIVA y es muy importante, en este punto, distinguir si la operación es una entrega de bienes o una prestación de servicios, ya que las reglas de localización son diferentes en ambos supuestos.

Con relación a las **entregas de bienes**¹⁰, hay que determinar qué entregas de bienes se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y, por consiguiente, si están sujetas al impuesto.

⁽¹⁰⁾Art. 68 LIVA

Se pueden destacar, entre otros, los criterios de localización siguientes:

- a) El primer criterio general que se considera es el de la puesta a disposición de los bienes, de manera que las entregas de estos serán gravadas cuando se pongan a disposición en el territorio de aplicación del impuesto (Península e Islas Baleares).
- b) Un segundo criterio de localización, en este caso para los bienes inmuebles, es el lugar donde se encuentren.
- c) Hay dos criterios más que tienen en cuenta el lugar donde se inicia o se realizan las entregas de bienes, como sucede en los supuestos de transporte de viajeros por el interior del territorio comunitario. Así, queda sujeto al IVA español el transporte que comienza en este territorio peninsular o en las Islas Baleares, y en cuanto a las entregas de bienes que son objeto de instalación o montaje, estarán sujetos al impuesto cuando la instalación o el montaje se realicen en el territorio de aplicación del impuesto español.
- d) Un último criterio afecta al régimen de ventas a distancia, que afecta a las adquisiciones de particulares por catálogo desde otro Estado miembro. Esta operación no se considera adquisición intracomunitaria (adquiere un particular), pero no tributa en origen, sino en destino si se cumplen los requisitos del art. 68.3 LIVA.

En cuanto a la **prestación de servicios**¹¹, también hay que mencionar un criterio general y otros especiales.

⁽¹¹⁾Arts. 69 y 70 LIVA

Criterios de localización de las prestaciones de servicios

- a) La regla general distingue si el destinatario es o no empresario o profesional: si lo es y este sujeto está establecido en el ámbito de aplicación del impuesto, se aplicará el IVA español con independencia del lugar donde esté situado el empresario o profesional que presta el servicio; si no lo es, sólo se aplicará el IVA español si el empresario o profesional prestador del servicio se encuentra en el ámbito de aplicación del impuesto, salvo algunos casos en los que no se aplica el IVA español cuando el particular destinatario no es residente en el ámbito de aplicación del impuesto (servicios de publicidad, asesoramiento, ingeniería, abogacía, traducción, doblado de películas, telecomunicaciones, etc.).
- b) Las reglas especiales de sujeción tienen en cuenta los lugares siguientes: el de prestación del servicio y el del destinatario del servicio, así como el lugar donde se encuentra el inmueble cuando se trata de servicios relacionados con esta clase de bienes.

Servicios prestados en España

Se consideran prestados en España cuando se prestan materialmente aquí, como sucede con los culturales, deportivos, juegos de azar, etc.

7) Aspecto temporal

Distinguiamos dos criterios en la determinación del aspecto temporal¹²: el criterio general y los criterios especiales.

⁽¹²⁾Art. 75 LIVA

Criterios en la determinación del aspecto temporal

a) **Criterio general.** En cuanto a la entrega de bienes, el devengo tiene lugar, con carácter general y de manera indistinta, en el momento en que el adquirente tiene a su disposición los bienes, o en el momento en que se hace efectiva su adquisición, según el derecho sustantivo regulador de la transmisión. Respecto a las prestaciones de servicios, hay que decir que se devengarán cuando se produzca la prestación de manera efectiva. En ninguno de los dos casos se considera el devengo producido en el momento en que se recibe el cobro de la cantidad exigible a cambio, salvo si este cobro es anterior, en cuyo caso el devengo se producirá sin esperar a que se lleve a cabo la entrega de los bienes o la prestación de servicios.

b) **Criterios especiales.** Junto con el criterio general hay una serie de especificaciones para supuestos muy concretos, como las comisiones de venta (cuando se realiza la entrega), las operaciones de carácter sucesivo como los arrendamientos (cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción), o los pagos anticipados (en el momento del cobro total o parcial de los precios, por los importes cobrados efectivamente).

1.2.2. Adquisiciones intracomunitarias

1) Objeto

Se trata de adquisiciones de bienes muebles¹³ (se excluyen, pues, los servicios), efectuadas a título oneroso (quedan, pues, al margen, las lucrativas) y en las que los bienes son transportados de un país miembro de la Unión Europea (si se inicia en este territorio la expedición o transporte), al territorio de aplicación del impuesto.

⁽¹³⁾Art. 13 LIVA

Supuestos de exclusión expresa

El legislador excluye expresamente de las adquisiciones intracomunitarias las que tengan por objeto los bienes siguientes:

- Los bienes cuya entrega haya tributado en el país miembro donde se haya iniciado la expedición o el transporte, de acuerdo con las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección de los bienes.
- Los bienes que tengan que ser objeto de entrega con instalación o montaje en el punto de destino.
- Los bienes objeto de entrega en el régimen de las ventas a distancia.
- Las entregas de bienes objeto de impuestos especiales.
- Los bienes cuya entrega haya estado exenta del impuesto en el país de origen de la expedición o transporte.
- Las entregas de gas.

2) Sujetos

Los sujetos deben cumplir los siguientes requisitos: los **adquirentes** han de ser empresarios, profesionales o personas jurídicas en general, aunque no actúen como empresarios o profesionales (por ejemplo, una comunidad autónoma); y los transmitentes han de ser empresarios o profesionales.

No obstante, no serán adquisiciones intracomunitarias las que realicen aquellos empresarios o profesionales que se beneficien del régimen de franquicia del impuesto en el país miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

Adquisición de medios de transporte nuevos

Cuando los bienes adquiridos sean medios de transporte nuevos, no se considerará que hay una adquisición intracomunitaria, sea cual sea la condición del adquirente, siempre que el transmitente no tenga la condición de empresario o profesional o que, si tiene esta condición, esté acogido al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca o haga exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total o parcial del impuesto y, para acabar, también cuando el transmitente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.

Medios de transporte nuevos

Medios de transporte nuevos son los vehículos terrestres, embarcaciones y aeronaves con ciertos requisitos técnicos (cilindrada, dimensiones y peso) y temporales (kilómetros recorridos y horas de navegación).

3) Supuestos de no sujeción

Los **supuestos de no sujeción**¹⁴ hacen referencia a determinadas adquisiciones intracomunitarias que reúnen una serie de condiciones tanto en relación con los adquirentes como en relación con su importe, y que configuran un régimen facultativo, en la medida en que se puede optar por la no sujeción y tributar en origen, o por la sujeción al impuesto en este concepto de adquisición intracomunitaria de bienes y tributar, por tanto, en el destino.

⁽¹⁴⁾Art. 14 LIVA

Adquisiciones intracomunitarias no sujetas

a) Con relación a los **sujetos adquirentes**, hay que indicar que no se producirá la sujeción al impuesto por el concepto adquisición intracomunitaria de bienes que, por tanto, queda sujeta a gravamen en el país de origen en los siguientes casos: cuando los adquirentes sean sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca; cuando hagan exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total o parcial del impuesto (operaciones no sujetas o exentas); o bien cuando los adquirentes sean personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales (por ejemplo, un ayuntamiento).

b) En cuanto al **importe de las adquisiciones**, no puede exceder de 10.000 euros el año natural precedente o durante el año en curso. Cuando se supera este límite cuantitativo, el exceso será objeto de gravamen en el destino, y con esta finalidad no se podrán fraccionar las operaciones; así, la operación en la que se supere el importe antes mencionado será gravada íntegramente.

Para acabar, hay que subrayar que se excluyen de la no sujeción las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de los bienes que constituyen el objeto de los impuestos especiales. Asimismo, la opción de sujetar las adquisiciones intracomunitarias al IVA de los países de destino de los bienes se puede elegir en cualquier momento mediante la declaración censal correspondiente, que cubre un periodo mínimo del año en curso y de los dos años naturales siguientes.

4) Aspecto espacial

La regla general de sujeción de las adquisiciones intracomunitarias tiene en cuenta el punto de llegada material de los bienes con destino al adquirente, que ha de ser comprendido en el territorio de aplicación del impuesto. También hay una regla particular que determina que se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúan como tales cuando el transmitente es un empresario o profesional, siempre y cuando el adquirente haya comunicado al vendedor

el **número de identificación fiscal** a efectos del IVA atribuido por la Administración española (NIF), en la medida en que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte.

Tampoco se ha de olvidar la existencia de una serie de operaciones autónomas en las entregas y en las adquisiciones intracomunitarias, como los transportes intracomunitarios, operaciones sujetas y no exentas que pueden iniciarse en el territorio español de aplicación del impuesto o en otro país, pero en las que el destinatario ha de comunicar al transportista un NIF atribuido por la Administración española.

5) Aspecto temporal

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto se **devenga**¹⁵ en el momento en que se consideran efectuadas las entregas de bienes a los adquirentes. Así pues, se les aplican las mismas reglas que en relación con las entregas de bienes (la regla general es la puesta a disposición).

⁽¹⁵⁾Art. 76 LIVA

1.2.3. Importaciones

1) Objeto

Con carácter general, la sujeción se produce con la introducción definitiva de bienes no comunitarios en el territorio de aplicación del impuesto¹⁶ (la Península y las Islas Baleares), sea cual sea la condición del importador y el destino del bien.

⁽¹⁶⁾Art. 18 LIVA

Asimismo, se consideran importaciones en lo tocante a la sujeción al IVA las entradas de bienes procedentes de un régimen aduanero suspensivo (depósito o zona franca, importación temporal, tránsito comunitario), o especial (relativos, por ejemplo, a barcos y aeronaves), y las adquisiciones de bienes introducidos previamente al amparo de los regímenes diplomáticos y consulares.

Los supuestos de **no sujeción** coinciden casi siempre con las situaciones que no originan el nacimiento de la deuda aduanera, y entre estos supuestos hay que mencionar la entrada de bienes en depósitos y zonas francas, la entrada de bienes al amparo del régimen de importación temporal o de tránsito comunitario externo, etc.

2) Aspecto espacial

Con carácter general, el bien objeto de importación tiene que proceder de un **tercer territorio** no sujeto (países no comunitarios, Islas Canarias, Ceuta y Melilla), con destino al territorio de aplicación del impuesto (territorio peninsular e Islas Baleares).

3) Aspecto temporal

El **devengo**¹⁷ se produce cuando se admite en la Administración de aduanas la solicitud de despacho de las mercancías.

(17) Art. 77 LIVA

1.3. Exenciones

Las exenciones del IVA se pueden agrupar en torno a las tres categorías de hechos imponibles descritos:

1) **Exenciones en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios**, donde se pueden distinguir diversos grupos, entre los cuales cabe destacar los siguientes:

a) Exenciones en las **operaciones interiores**¹⁸: de carácter social y cultural (como sanidad, asistencia social y educación), financieras y de seguros (como pólizas y créditos), inmobiliarias (como segundas y ulteriores entregas de edificaciones), técnicas, etc.

(18) Art. 20 LIVA

La exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones

El IVA sujeta todas las operaciones realizadas durante la construcción o la rehabilitación de edificaciones. La primera entrega también está sujeta al impuesto y no está exenta, salvo que se haya hecho una utilización previa del inmueble, en cuyo caso el tratamiento fiscal es diferente según si el adquirente coincide o no con el que ha usado el inmueble. Toda primera entrega exige que previamente se termine la edificación o la rehabilitación. Cuando una primera entrega quede sin efecto por haberse resuelto la operación en la que se basaba, se vuelve a considerar primera entrega la siguiente que se haga. Las segundas y ulteriores entregas están exentas, menos en los casos citados.

b) Exenciones en las **exportaciones**¹⁹ de bienes (como régimen de viajeros, servicios de mediación...).

(19) Arts. 21 y 22 LIVA

c) Exenciones que afectan a la **entrada de bienes en las áreas exentas**²⁰ (zonas y depósitos francos y depósitos aduaneros), que son los espacios del territorio aduanero comunitario que aparecen delimitados y en los que pueden introducirse mercancías comunitarias y no comunitarias sin sujeción a derechos de exportación o importación. Estas exenciones quedan condicionadas a la no-utilización ni consumo en el interior de las áreas.

(20) Art. 23 LIVA

d) Exenciones relativas a los **regímenes aduaneros suspensivos**²¹. Se dan tres situaciones diferentes: importación en tránsito, importación temporal y tráfico de perfeccionamiento activo. Los regímenes aduaneros suspensivos se pro-

(21) Art. 24 LIVA

ducen cuando las entradas o salidas de mercancías del territorio aduanero comunitario, por las circunstancias en que tienen lugar, ponen de manifiesto que no serán definitivas.

e) Entrega de bienes destinados a otro Estado miembro, es decir, las **entregas intracomunitarias**²².

(22) Art. 25 LIVA

2) **Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes**²³, como la de aquellos bienes cuya entrada en el territorio de aplicación haya sido, en todo caso, no sujeta o exenta.

(23) Art. 26 LIVA

3) **Exenciones en las importaciones**²⁴ (como avituallamiento de barcos o productos médicos o para la investigación).

(24) Arts. 27 a 67 LIVA

Por otra parte, es importante destacar que las exenciones en materia de IVA, muy numerosas, tienen una serie de **características y efectos propios**, entre los que podemos destacar los siguientes:

1) El derecho a la exención origina, con **carácter general**, la pérdida del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad exenta, menos en el caso, por ejemplo, de las exportaciones o de las operaciones en áreas exentas, que gozan de exención plena o, dicho de otro modo, que permiten deducir las cuotas soportadas.

La práctica de operaciones exentas

La práctica de operaciones exentas puede afectar al derecho del sujeto pasivo a la deducción del IVA soportado; así, se distingue:

- **Exención plena:** la que da al sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado. Supuestos: exportaciones y operaciones asimiladas y entregas comunitarias.
- **Exención limitada:** la que no permite al sujeto pasivo deducir el IVA soportado. Supuestos: operaciones interiores exentas.

2) Las exenciones tienen siempre un **carácter objetivo** y en la mayoría de los casos no hace falta un reconocimiento previo por la Administración.

3) Se puede **renunciar** al derecho de exención cuando se trata de exenciones relacionadas con operaciones inmobiliarias y se cumplen ciertas condiciones.

Ejemplo de renuncia

La empresa X, S. A. vende la nave industrial en la que tiene instalada su fábrica a otra empresa del mismo sector económico. Esta venta constituye una operación exenta de IVA, en virtud de lo que establece el apartado 1.º, número 22.º del art. 20 LIVA. El sujeto pasivo es la empresa X, S. A. y el adquirente, que es sujeto pasivo del impuesto, tiene derecho a la deducción total del IVA soportado. Por consiguiente, la empresa X, S. A. puede renunciar a la exención, cumpliendo los requisitos que establece el reglamento del IVA y ocasionar que la operación tribute por IVA.

La opción a renunciar a la exención

La razón de la existencia de la opción a renunciar a la exención está en el hecho de que se evita la ruptura de la cadena de las deducciones producidas por las exenciones. El ámbito objetivo de la renuncia son las exenciones previstas en los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado 1.º del art. 20 LIVA. Es decir, las entregas de terrenos rústicos y no edificables; las entregas y las adjudicaciones de terrenos con intervención de juntas de compensación; y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones una vez se ha terminado la construcción o rehabilitación.

Para poder ejercer el derecho a la renuncia es necesario que quien sea el adquirente tenga la condición de sujeto pasivo del impuesto y actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales con derecho a la deducción total del impuesto soportado.

1.4. Obligados tributarios

1.4.1. Sujetos pasivos

1) En las entregas de bienes y prestaciones de servicios²⁵ los sujetos pasivos son los siguientes:

⁽²⁵⁾Art. 84 LIVA

a) Las personas físicas o jurídicas, o las entidades del art. 35.4 LGT que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las operaciones interiores sujetas al impuesto.

Entes sin personalidad jurídica

Los entes sin personalidad jurídica son las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

b) Los empresarios o profesionales para los cuales se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando estas sean realizadas por personas o entidades no establecidas en el territorio español de aplicación del impuesto.

La inversión del sujeto pasivo

Hay inversión del sujeto pasivo siempre que realicen las operaciones, tanto entregas de bienes como prestaciones de servicios, personas no establecidas en el ámbito de aplicación del impuesto y siempre que el destinatario sí que esté establecido en ellas. Al mismo tiempo, será sujeto pasivo el destinatario de la operación. Si el destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto y el transmitente o prestador del servicio tampoco, no se aplica la inversión del sujeto pasivo, salvo casos muy concretos.

También se prevé la inversión del sujeto pasivo cuando se trate de entregas de bienes inmuebles realizadas como consecuencia de un proceso concursal; o bien en las entregas de bienes inmuebles exentas en las que se haya renunciado a la exención; o bien en las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos entre el promotor y el contratista.

c) Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales y sean destinatarias de determinadas operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

d) Los empresarios o profesionales destinatarios de entregas de gas y electricidad, si se cumplen determinados requisitos.

2) En las **adquisiciones intracomunitarias de bienes**. Son sujetos pasivos los que las realicen, y es dudoso que puedan serlo en este caso las entidades del art. 35.4 LGT, al no declararse expresamente en la ley esta posibilidad.

3) En las **importaciones**²⁶. El que realice la operación de importar, es decir, los importadores de los bienes cuando se cumplan los requisitos previstos en la legislación aduanera. En concreto, reciben esta consideración los destinatarios de los bienes y los viajeros (para los bienes que introduzcan) y, a falta de los dos anteriores, los propietarios.

Repercusión del impuesto

El sujeto pasivo de las adquisiciones intracomunitarias se tendrá que repercutir el impuesto (autorrepercusión) y además se podrá deducir el IVA soportado, a partir de la fecha del devengo de la operación.

⁽²⁶⁾Art. 86 LIVA

1.4.2. Responsables tributarios

El legislador distingue dos **supuestos de responsabilidad**²⁷:

⁽²⁷⁾Art. 87 LIVA

1) **Responsabilidad solidaria**. Responden solidariamente de la deuda tributaria los siguientes sujetos:

a) Los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eluden la correcta repercusión del impuesto.

b) Los destinatarios de los servicios de telecomunicación que hayan admitido las facturas o documentos sustitutivos relativos a los servicios, cuando no aparezca repercutido el impuesto de la manera establecida reglamentariamente y siempre que el prestador no esté establecido en la Unión Europea.

2) **Responsabilidad subsidiaria**. Responden de manera subsidiaria los agentes de aduanas cuando actúen en nombre o por cuenta de sus poderdantes (representación directa), así como también los destinatarios de las operaciones que sean empresarios o profesionales que tuvieran que presumir razonablemente que el impuesto repercutido no haya sido ni vaya a ser objeto de declaración e ingreso.

1.4.3. Sujetos repercutidos

Con carácter general se puede decir que la **repercusión**²⁸ es el mecanismo por el cual los sujetos pasivos del impuesto han de trasladar íntegramente las cuotas que han devengado a los adquirentes de los bienes o servicios.

⁽²⁸⁾Art. 88 LIVA

Los adquirentes de los bienes o servicios tienen la **obligación de soportar el impuesto**, siempre que su repercusión se ajuste a lo que establece la LIVA, sean cuales sean las estipulaciones, los pactos o los acuerdos existentes entre ellos.

La repercusión del impuesto tendrá que cumplir las siguientes formalidades:

- a) La forma expresa, mediante factura o documento sustitutivo.
- b) La consignación separada de la base imponible y de la cuota repercutida y, a veces, también del tipo impositivo aplicable.
- c) El destinatario de la repercusión tiene derecho a exigir la factura, la cual tiene que contener los requisitos reglamentarios, siempre que acredite la condición de empresario o profesional sujeto al impuesto, y siempre que las cuotas sean deducibles. A veces el empresario, tras presentar una solicitud y recibir la concesión de la Administración tributaria, puede emitir un documento sustitutivo de las facturas en el que conste el importe total de la contraprestación. En él debe figurar, además, la expresión IVA incluido.

En cuanto al **momento** de la repercusión del impuesto, ha de realizarse a la hora de expedir o entregar la factura o documento sustitutivo.

No obstante, es importante señalar las dos precisiones siguientes:

- a) El destinatario de la operación gravada con el IVA no tiene la obligación de soportar la repercusión del mismo antes del momento del devengo del impuesto.
- b) El sujeto pasivo del IVA perderá el derecho a la repercusión al cabo de un año a partir de la fecha del devengo.

Finalmente, hay que subrayar que las **controversias** que se puedan producir sobre la repercusión del impuesto, tanto respecto a su procedencia como a la cuantía de la repercusión, se considerarán de naturaleza tributaria al efecto de las reclamaciones correspondientes por la vía económico-administrativa.

1.5. Cuantificación

1.5.1. Base imponible

La regla general para determinar la base imponible en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios²⁹ (**operaciones interiores**) parte del importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas.

⁽²⁹⁾Art. 78.1 LIVA

En el concepto de contraprestación se incluyen las siguientes partidas³⁰:

⁽³⁰⁾Art. 78.2 LIVA

1) Los gastos reales: comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias.

⁽³¹⁾Art. 78.3 LIVA

2) Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.

3) Los tributos y los gravámenes que recaigan sobre las operaciones gravadas, excepto el IVA y el impuesto sobre determinados medios de transporte, pero no los otros impuestos especiales, que sí formarán parte de la base.

4) Las percepciones retenidas por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto¹³.

5) El importe de los envases y embalajes.

6) El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas con contraprestación total o parcial.

Se excluyen de la base imponible:³¹

- 1) Las cantidades percibidas por razón de las indemnizaciones, diferentes de las previstas previamente.
- 2) Los descuentos y las bonificaciones.
- 3) Los anticipos.
- 4) Los intereses por aplazamiento en el pago posterior al devengo (como las arras entregadas).

La LIVA también recoge **reglas especiales**³² de cuantificación de la base imponible en determinados supuestos (operaciones con contraprestación no monetaria, entrega de bienes o prestación de servicios en una misma operación y con precio único, autoconsumo, operaciones vinculadas...) y regula las causas y el procedimiento de modificación de la base imponible.

⁽³²⁾Arts. 79 y 80 LIVA

La base imponible en las **adquisiciones intracomunitarias**³³ de bienes se determina de acuerdo con lo que se acaba de ver para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios.

⁽³³⁾Art. 82 LIVA

Finalmente, la base imponible en las **importaciones**³⁴ de bienes con carácter general está constituida por el valor en la aduana, el cual ha de determinarse de acuerdo con métodos específicos que se examinan más adelante, en el apartado correspondiente a los impuestos aduaneros. En síntesis, podemos decir que al valor del bien hay que añadir los derechos del arancel aduanero común y los otros gravámenes devengados fuera del territorio de aplicación del IVA, y también el coste de colocar la mercancía en el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la UE, que figurará en la carta de transporte o en otro documento.

⁽³⁴⁾Art. 83 LIVA

1.5.2. Tipos de gravamen

El **tipo de gravamen** aplicable a cada operación sujeta al IVA será el vigente en el momento del devengo. Se diferencian tres tipos de gravamen en el IVA: el tipo general, el reducido y el superreducido.

Tipos de gravamen del IVA³⁵

⁽³⁵⁾Arts. 90 y 91 LIVA

- 1) Tipo general del 21%. Se aplica siempre que no corresponda a ninguno de los tipos reducido o superreducido.
- 2) Tipo reducido del 10%. Se aplica, por ejemplo, en los siguientes casos:
 - a) Las entregas, las adquisiciones intracomunitarias o las importaciones de los siguientes bienes: los alimentos y las bebidas, excepto las alcohólicas; los animales, los vegetales, las semillas, los adobos y las aguas para alimentación o riego; los ciclomotores de menos de 50 cc; el material médico y sanitario, incluyendo las gafas graduadas y las lentes de contacto; las viviendas, incluyendo los garajes (hasta un máximo de dos plazas por vivienda) y los anexos que se transmitan conjuntamente (no tendrán esta consideración los locales de negocio); etc.

b) Las prestaciones que mencionamos a continuación: transporte de viajeros, servicios de hostelería, acampada, balneario y restaurante; los de carácter agrícola, forestal y ganadero; los de limpieza de calles, parques y jardines públicos; los de recogida de basuras y tratamiento de residuos; la entrada en bibliotecas, archivos, centros de documentación, museos, galerías de arte y pinacotecas, etc.

c) Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

3) Tipo superreducido del 4%. Se aplicará a operaciones como, por ejemplo:

a) Las entregas, las adquisiciones intracomunitarias o las importaciones de los siguientes bienes: el pan, las harinas panificables, la leche, los quesos, los huevos, las frutas, las verduras, las hortalizas, las legumbres, los tubérculos y los cereales; los libros, las revistas y los periódicos; los vehículos destinados a ser autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de minusválidos, las medicinas, etc.

b) Los servicios relativos a la reparación de los vehículos y las sillas de ruedas para minusválidos, los arrendamientos con opción de compra de edificios destinados a viviendas de protección oficial, determinados servicios prestados en aplicación de la Ley 39/2006, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia, etc.

c) Las viviendas de protección oficial, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos situados en ellas que se transmitan conjuntamente. También las viviendas adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial del TRLIS de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda.

1.5.3. Deducciones

La institución de la **deducción** constituye uno de los mecanismos esenciales del impuesto, que sirve para garantizar su neutralidad respecto a los procesos económicos.

Como se sabe, el IVA somete a gravamen el valor añadido a un bien o servicio en cada fase de su producción o comercialización, de manera que al final del ciclo productivo, la cuota tributaria total que grava este bien o servicio ha de corresponder siempre al resultado de aplicar el tipo porcentual del impuesto aplicado sobre el precio de venta al consumidor final. En cuanto al mecanismo de funcionamiento de la deducción del impuesto soportado, hay que diferenciar un régimen general de una serie de regímenes especiales de deducción.

1) Régimen general

La deducción³⁶ consiste en la posibilidad que tienen los sujetos pasivos de restar del importe de las cuotas del IVA devengadas o repercutidas las cuotas que hayan soportado en los bienes y los servicios adquiridos para la realización de operaciones sujetas y no exentas, que originan el derecho a la deducción.

⁽³⁶⁾Art. 92 LIVA

Además, hay que cumplir los **requisitos** siguientes:

a) Las actividades empresariales o profesionales tienen que haberse iniciado efectivamente, y además se ha tenido que presentar declaración expresa de inicio a la Administración. No obstante, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entrega de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales se podrán deducir de acuerdo con las reglas de los arts. 111 a 113 LIVA.

b) El sujeto pasivo que tenga la condición de empresario o profesional a efectos del IVA ha de estar en posesión de la factura o documento equivalente.

El derecho a la deducción

El art. 92 LIVA establece los requisitos generales del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, de acuerdo con los siguientes principios generales:

- Solamente tienen derecho a deducción los sujetos pasivos del impuesto.
- Son deducibles las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que se hayan devengado en territorio español.
- Solamente es procedente el derecho a la deducción en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la práctica de operaciones que tienen el derecho a la deducción.

El **derecho a la deducción** se origina en el mismo momento en que se devengan las cuotas tributarias objeto de la deducción. En definitiva, de las cuotas del IVA repercutido por el sujeto pasivo a sus clientes se deducen o restan las cuotas que ha tenido que soportar en el ejercicio de la actividad, y la diferencia, si es positiva, se ingresa en Hacienda, y si es negativa se puede optar a la devolución.

Al hablar de las exenciones decíamos que en ciertos supuestos la **exención es plena o absoluta**, es decir, que se pueden deducir las cuotas soportadas por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que tengan que utilizarse en operaciones no sujetas a imposición o que estén exentas de ella.

La exención es plena, por ejemplo, en las operaciones de exportación y las asimiladas a estas que estén exentas, en las prestaciones de servicios exentos relacionados con los regímenes aduaneros suspensivos y las áreas exentas, y ciertas operaciones financieras y las operaciones que, hechas fuera del territorio de aplicación del impuesto, hayan originado el derecho a la devolución, si han tenido lugar en la Península y las Islas Baleares.

2) Regímenes especiales de deducción

Limitaciones y exclusiones del derecho a deducir

Los arts. 95 y 96 LIVA establecen que no son deducibles, entre otras, las cuotas soportadas referentes a la adquisición de vehículos (aquellos que, en general, no estén destinados a la actividad empresarial o profesional), los viajes, los alimentos, hostelería y espectáculos, y las joyas.

Podemos distinguir cuatro regímenes especiales de deducción del impuesto: la regla de prorrata, el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad, la regularización de las deducciones por bienes de inversión y las deducciones anteriores al comienzo de las actividades empresariales o profesionales.

Los diversos regímenes especiales de deducción del impuesto son los siguientes:

a) La regla de prorrata³⁷. Se aplica cuando el sujeto pasivo realiza operaciones que dan derecho a deducción y otras que no generan este derecho, como operaciones no sujetas o exentas, de manera que las cuotas tributarias soportadas por el sujeto pasivo en estos casos no se podrán deducir del todo, sino en una proporción determinada (prorrata), que se calcula mediante un procedimiento especial.

⁽³⁷⁾Arts. 102 a 106 LIVA

Esta regla de prorrata presenta dos modalidades: por un lado, la **modalidad general**, en la que la deducción se calcula aplicando un porcentaje (prorrata) sobre el total de cuotas soportadas en el ejercicio de una actividad, sin tener en cuenta si se trata de operaciones sujetas o exentas. Este porcentaje de deducción, que se redondeará por exceso, se calcula según la siguiente fórmula: el importe total de las operaciones deducibles entre el importe anual de las operaciones y multiplicado por 100. La aplicación de esta regla se hace primero de manera provisional a partir de las operaciones del año precedente, o de manera alternativa, con un porcentaje aprobado por la Administración a propuesta del sujeto pasivo. Una vez acabado el año, se calcula el porcentaje definitivo a partir de las operaciones llevadas a cabo realmente, y se regularizan las deducciones provisionales practicadas. Y, por otro lado, la **modalidad especial**, que se prevé para tratar de acercar este régimen estimativo de deducción a la realidad económica de los sujetos y para que el sujeto pasivo deduzca exactamente las cuotas soportadas. Su aplicación concreta no es más que una especificación de la prorrata general, siempre que se puedan individualizar los bienes y servicios adquiridos y utilizados exclusivamente en operaciones que originen el derecho a la deducción, o en las que no habiliten para el ejercicio del derecho.

⁽³⁸⁾Art. 101 LIVA

⁽³⁹⁾Arts. 107 a 110 LIVA

⁽⁴⁰⁾Arts. 111 a 113 LIVA

En el primer caso, será posible deducir íntegramente las cuotas del IVA soportado, mientras que en el segundo caso no resultará posible deducir ninguna cuota. Finalmente, cuando los bienes o servicios se utilicen para hacer conjuntamente las dos clases de operaciones (con derecho a deducción y sin él), se recurre a las reglas de la prorrata general.

b) El régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad³⁸. A veces los sujetos pasivos del impuesto pueden desarrollar de manera conjunta actividades empresariales o profesionales diferentes, dentro de una actividad económica general, cuyos regímenes de deducción también son diferentes.

El legislador considera sectores diferenciados los siguientes: aquellos en los que las actividades ejercidas y los regímenes de deducción son diferentes; las actividades acogidas al régimen especial simplificado, al de agricultura, al de las operaciones con oro de inversión o al recargo de equivalencia; y las operaciones de arrendamiento financiero.

En este caso, la regla general determina que el régimen de deducción se aplica independientemente a cada sector de actividad, se deduce del IVA devengado el IVA soportado que le corresponda y se aplica, si cabe, la prorrata general.

c) Regularización de las deducciones por bienes de inversión³⁹. De acuerdo con este régimen especial, existe la posibilidad de deducir de manera inmediata las cuotas soportadas por adquisición o importación de bienes de inversión. Ahora bien, si el sujeto que se acoge a este régimen está sujeto a prorrata, es preciso que se den una serie de circunstancias en un periodo de tiempo concreto (cuatro años para muebles y nueve para inmuebles), que motiven la regularización.

d) Deducciones anteriores al comienzo de las actividades⁴⁰. Después de la STJCE de 21 de marzo del 2000, se ha modificado la redacción de los arts. 111 a 113 LIVA. De acuerdo con estos preceptos, se permiten deducir, en general, las cuotas soportadas antes del inicio de una actividad aplicando un porcentaje provisional, sometido a posterior regularización, propuesto por el sujeto pasivo o fijado por la Administración. El único requisito que se pide para aplicar la deducción es que los sujetos adquieran la condición de empresarios o profesionales para efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por los elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de esta naturaleza. Por lo tanto, ya no hace falta que el inicio de la actividad se produzca en el plazo de un año, como establecía la redacción anterior de la LIVA, y continúan quedando excluidas de este régimen de deducción las adquisiciones

que el sujeto pasivo desee emplear en las actividades sometidas al recargo de equivalencia o a alguno de los regímenes especiales de agricultura, ganadería o pesca.

1.6. Devoluciones

El legislador prevé la posibilidad de trasladar, cuando convenga, el exceso de cuota soportada al periodo siguiente. Pero cuando este exceso es demasiado elevado, las compensaciones son insuficientes y la situación se repite en el tiempo, se prevé el mecanismo de la **devolución** de las cuotas.

Respecto a esta cuestión, se puede hablar de unos supuestos generales de devolución y de otros que atienden mayoritariamente al fin último del impuesto, que es gravar el consumo efectivo en el territorio de aplicación del impuesto. Con todo, en estos últimos supuestos se detecta también una cierta finalidad proteccionista, es decir, que las mercancías salen sin soportar ningún tributo y compiten en las mismas condiciones que las fabricadas en el mercado de destino.

Se pueden diferenciar los siguientes supuestos de devolución del impuesto:

a) **Supuestos generales**⁴¹. En el supuesto general de devolución, los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un periodo de liquidación, porque han excedido continuamente la cuantía de las deducciones de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente el 31 de diciembre de cada año. La solicitud se debe formular en la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año. A partir del 2009, se da la posibilidad a todos los sujetos pasivos del impuesto, con independencia de su volumen de operaciones, de solicitar la devolución del saldo a su favor existente al final de cada periodo de liquidación en los términos del art. 116 LIVA, sin necesidad de esperar a la última autoliquidación, siempre y cuando estos sujetos hayan optado por aplicar un periodo de liquidación mensual.

b) **Supuestos especiales**⁴². Entre los supuestos especiales de devolución, hay que hacer referencia al régimen de devolución a exportadores en régimen de viajeros, que obtendrán la devolución de entidades colaboradoras instaladas en puertos y aeropuertos una vez presenten una factura del vendedor; el régimen de devolución a empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto de las cuotas soportadas por operaciones efectuadas en otros Estados de la UE; y el régimen de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito de aplicación del impuesto, distinguiendo los casos en los que estos sujetos residen en otro Estado de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla y los que están establecidos en cualquier otro territorio.

⁽⁴¹⁾ Arts. 115 y 116 LIVA

⁽⁴²⁾ Arts. 117 a 119.bis LIVA

1.7. Regímenes especiales

1) Régimen simplificado

El régimen simplificado⁴³ es un régimen de aplicación automática pero renunciabile. Los sujetos pasivos determinarán con referencia a cada actividad a la que resulte aplicable este régimen simplificado el importe de las cuotas que hay que ingresar en concepto de IVA mediante los signos, índices y módulos que determine la orden del Ministerio de Economía y Hacienda.

⁽⁴³⁾ Arts. 122 y 123 LIVA

El régimen simplificado resulta de aplicación a los sujetos pasivos que cumplen los requisitos siguientes:

- a) Que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, integradas solamente por personas físicas.
- b) Que realicen habitualmente actividades incluidas en el ámbito objetivo de este régimen simplificado, y dentro de los límites fijados para cada una de estas actividades.
- c) Que el volumen de ingresos el año inmediatamente anterior no supere los 450.000 euros para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales (300.000 euros para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas), o que el volumen de gastos por adquisiciones el año inmediatamente anterior no supere los 300.000 euros anuales.
- d) Que no hayan renunciado a la aplicación del método de estimación objetiva por signos, índices o módulos del IRPF por cualquiera de sus actividades.
- e) Que no ejerzan otras actividades económicas que no estén comprometidas en el régimen simplificado, a no ser que para estas actividades estén acogidas a los regímenes especiales de la agricultura, la ganadería y la pesca o del recargo de equivalencia.

2) Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

El régimen especial de la agricultura, la ganadería y la pesca⁴⁴ es un régimen de aplicación automática pero con posibilidad de renuncia que se aplica a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas para ser transmitidos a terceros.

⁽⁴⁴⁾Arts. 124 a 134. bis LIVA

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca no están sometidos, por las actividades incluidas en este régimen, a las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del impuesto, ni a la presentación de las autoliquidaciones correspondientes. Asimismo, reciben una **compensación a tanto alzado** por el IVA que soportan del 12% (actividades agrícolas y forestales) o 10,5% (actividades ganaderas y pesqueras) del precio de venta de los productos abonada por el adquirente, el cual después la podrá deducir.

Quedan excluidos de este régimen los siguientes sujetos:

- a) Las sociedades mercantiles.
- b) Las sociedades cooperativas o sociedades agrarias de transformación.
- c) Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior haya superado las cantidades establecidas reglamentariamente⁴⁵.
- d) Los sujetos pasivos que hayan renunciado a la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF para cualquiera de sus actividades económicas.
- e) Los sujetos pasivos que hayan renunciado a la aplicación del régimen simplificado del IVA.
- f) Los empresarios o profesionales cuyo volumen de adquisiciones durante el año inmediatamente anterior haya superado los 300.000 euros.

⁽⁴⁵⁾Art. 43 RIVA

3) Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

El régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección⁴⁶ es un régimen especial de aplicación voluntaria. Se aplica a las entregas que realicen los sujetos pasivos revendedores (que es el sujeto empresario que realiza habitualmente estas entregas) de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, en cuya adquisición se dan ciertos requisitos, con la finalidad de evitar sobreimposiciones producidas cuando el revendedor ha adquirido los bienes a sujetos sin derecho a deducción o que no tienen la condición de sujetos pasivos del IVA, y que una vez revendidos vuelven a ser gravados.

⁽⁴⁶⁾Arts. 135 a 139 LIVA

La base imponible a efectos del IVA será el margen de beneficio de cada operación minorada en la cuota del IVA que le corresponde. Este margen está constituido por la diferencia entre el precio de la venta (la contraprestación de la entrega o venta más IVA) y el precio de la compra (el correspondiente a la adquisición más IVA), siendo minorado el margen en la cuota de IVA que le corresponde.

El ámbito objetivo de aplicación es el siguiente:

- a) En primer lugar, se aplica a las entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección adquiridos en el territorio comunitario (dentro del país o en otro país miembro) por el revendedor a una serie de sujetos, que se caracterizan porque no van a poder deducir el IVA en el momento de la compra del bien y, concretamente, a personas que no actúen como empresarios o profesionales; a un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del impuesto en el país miembro del inicio de la expedición o transporte del bien, siempre que este tenga para el empresario o profesional en cuestión la consideración de bien de inversión; a un empresario o profesional en virtud de una entrega exenta del impuesto; y a revendedores que hayan aplicado a sus propias entregas este régimen especial.
- b) En segundo lugar, es aplicable cuando se trate de entregas de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección importados previamente por el sujeto pasivo revendedor.
- c) Y en tercer lugar, afecta a las entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales en virtud de operaciones a las que se haya aplicado el tipo reducido.

4) Régimen especial del oro de inversión

Se considera **oro de inversión** los lingotes o láminas de oro y las monedas de oro que cumplen los requisitos recogidos en la propia LIVA⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Arts. 140 a 140.sexies LIVA

Contenido del régimen especial

Están exentas del IVA dos operaciones:

- a) Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión, pero no las prestaciones de servicios que tengan por objeto oro de inversión, ni las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión si el empresario que efectúa la entrega ha renunciado a la exención del IVA en el régimen especial en el país miembro de origen. Esta exención puede ser objeto de renuncia siempre que el transmitente se dedique habitualmente a la producción o transformación de oro de inversión y siempre que el adquirente sea un empresario o profesional que actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales. Si se renuncia a la exención, el sujeto pasivo del IVA es el empresario o profesional para el que se efectúa la operación gravada.
- b) Los servicios de mediación en las operaciones mencionadas en el apartado anterior (entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión). Esta exención puede ser objeto de renuncia siempre que el destinatario del servicio de mediación sea un empresario o profesional que actúa en el ejercicio de sus actividades em-

presariales o profesionales. Si se renuncia a la exención, el sujeto pasivo del IVA es el empresario o profesional para el que se efectúa la operación gravada.

Las cuotas del IVA soportadas no son deducibles en la medida en que los bienes o servicios adquiridos o importados se utilicen en la realización de entregas exentas de oro en inversión, pero sí lo son en cuatro casos: Cuando el proveedor del oro adquirido haya efectuado la renuncia a la exención o cuando el empresario que efectúa la entrega intracomunitaria también haya renunciado a la exención en el país miembro de origen. Cuando en el momento de la adquisición o importación el oro no reúna los requisitos para ser considerado oro de inversión. Cuando se trate de servicios que consistan en el cambio de forma, de peso o de ley de este oro. Cuando se trate de la adquisición o importación de bienes y servicios vinculados a la producción directa de oro de inversión o a la obtención mediante transformación de este por parte de los empresarios o profesionales que realicen la posterior entrega exenta de ese oro.

5) Régimen especial de las agencias de viajes

El régimen especial de las agencias de viajes⁴⁸ es obligatorio e irrenunciable. Su ámbito de aplicación comprende las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúan en nombre propio respecto a los viajeros y utilizan en el viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales, y las operaciones realizadas por organizadores de circuitos turísticos en las que se den las circunstancias anteriores.

⁽⁴⁸⁾Arts. 141 a 147 LIVA

Hay una serie de operaciones excluidas de este régimen especial, como son:

- a) Las ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por mayoristas.
- b) Las ventas llevadas a cabo utilizando para el viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios.

La base imponible de las operaciones sometidas a este régimen está formada por el margen bruto de la agencia de viajes.

Margen bruto de la agencia de viajes

El margen bruto de la agencia de viajes está formado por la diferencia entre el precio total cobrado a cliente (excluido el IVA) y el importe efectivo, impuestos excluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios o profesionales para ser utilizados en el viaje, que redunden en el viajero (no se incluyen en este apartado las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera, ni los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia).

El cálculo de la base puede ser de operación por operación, o globalmente para cada periodo impositivo.

6) Régimen especial del recargo de equivalencia

El régimen especial del recargo de equivalencia⁴⁹ es obligatorio e irrenunciable. Su ámbito de aplicación incluye a los **comerciantes minoristas que sean personas físicas** o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, cuyos miembros sean personas físicas que comercialicen artículos o productos de cualquier naturaleza, menos los que la ley o el reglamento exceptúan de manera expresa.

⁽⁴⁹⁾Arts. 148 a 163 LIVA

En este régimen especial los minoristas quedan liberados de casi todas las obligaciones de gestión o liquidación del impuesto, ya que las exacciones correspondientes a las ventas están a cargo de los proveedores mediante el recargo de equivalencia, que estos últimos repercuten sobre los minoristas junto con la cuota de IVA que resulte devengada. Por tanto, serán los proveedores los encargados de liquidar e ingresar este recargo; de ahí le viene el nombre (equivale al IVA en la fase minorista).

Por otro lado, los minoristas no podrán deducir las cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad, y sólo tienen obligación de expedir una factura o documento equivalente cuando sus destinatarios tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto. La base sobre la que se aplica el recargo será la misma que para el IVA.

Los tipos de recargo de equivalencia son los siguientes:

- El 5,2% con carácter general.
- El 1,75% para las entregas de bienes objeto del impuesto especial sobre los trabajos de tabaco, desde el 1 de enero de 1997.
- El 1,4% para las entregas de bienes a los que sea aplicable el tipo de gravamen del 10%.
- El 0,5% para las entregas de bienes a los que sea aplicable el tipo del 4%.

7) Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica

El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica⁵⁰ se configura como un régimen opcional que se aplica a todas las prestaciones de servicios electrónicos que se entienden efectuadas en el territorio de la UE y al que se pueden acoger los empresarios o profesionales no establecidos en la UE que prestan servicios electrónicos a particulares que tengan el domicilio o residencia habitual en territorio comunitario.

⁽⁵⁰⁾Arts. 163.bis a 163. quàter LIVA

Las obligaciones formales que tiene el empresario o profesional son las siguientes:

- a) Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen (la Administración tributaria española notificará entonces también por vía electrónica al empresario o profesional su número de identificación).
- b) Presentar por vía electrónica una autoliquidación del IVA para cada trimestre, independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos. Esta autoliquidación tendrá que incluir, para cada país miembro de consumo, el valor total de los servicios prestados, la cantidad global del IVA correspondiente a cada país miembro y el importe total, resultante de la suma de todas las cantidades.
- c) Ingresar el importe declarado en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria.
- d) Mantener durante un periodo de diez años un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial, que estará a disposición de las administraciones tributarias de todos los países miembros.
- e) Expedir y entregar factura o documento sustitutivo.

Los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se han de entender realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, aplicando el procedimiento de devolución previsto en el art. 119.bis LIVA y sin necesidad de nombrar representante.

8) Régimen especial del grupo de entidades

El régimen especial del grupo de entidades⁵¹ tiene un carácter optativo para los empresarios y profesionales que forman parte de un grupo de entidades, que está formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, de acuerdo con el régimen de consolidación fiscal del IS.

⁽⁵¹⁾Arts. 163. quinquies a 163. no-nies LIVA

Contenido básico del régimen especial

Se caracteriza por prever dos modalidades de determinación de la base imponible. En la primera, la base imponible de las operaciones intragrupo es el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por las cuales se ha satisfecho el impuesto. En la segunda, las operaciones intragrupo constituyen un sector diferenciado de la actividad al cual se entienden afectos los bienes y servicios utilizados en estas operaciones y por los cuales se ha satisfecho el impuesto.

Todas las entidades del grupo tienen las obligaciones generales del art. 164 LIVA, salvo el pago de la deuda o la solicitud de compensación o devolución, que corresponde a la entidad dominante.

Finalmente, se añade la responsabilidad solidaria del pago de la deuda para todas las entidades del grupo.

1.8. Gestión del impuesto

Con carácter general, excepto para la modalidad de importaciones, la determinación de la deuda tributaria se realiza mediante el procedimiento de **autoliquidación** y el posterior ingreso por el sujeto pasivo. En las importaciones, son las administraciones de aduanas las encargadas de liquidar la deuda.

Son múltiples las obligaciones formales que deben cumplir los sujetos pasivos del IVA⁵², tanto los sometidos al régimen general como a alguno de los regímenes especiales:

⁽⁵²⁾Art. 164 LIVA

1) Así, se puede hablar de la obligación que tienen estos sujetos de **presentar autoliquidaciones periódicas** del IVA en el periodo de liquidación que corresponde al trimestre natural, si bien el sujeto pasivo puede optar por presentar autoliquidaciones mensuales.

2) Junto con estas declaraciones, existe el deber de **presentar una declaración resumen anual** (menos para los acogidos al régimen de recargo de equivalencia o al de agricultura), cosa que hay que hacer en el momento de presentación de la declaración relativa al último trimestre.

3) Además de las autoliquidaciones y de la declaración resumen, existe una de carácter informativo y recapitulativo para los que realizan **entregas y adquisiciones intracomunitarias** de bienes, y prestaciones y adquisiciones intracomunitarias de servicios, y autoliquidaciones no periódicas para los que realizan operaciones de trascendencia tributaria escasa.

Otras **obligaciones formales**⁵³ que han de cumplir los sujetos pasivos de este impuesto son las siguientes:

⁽⁵³⁾Arts. 165 y 166 LIVA

- 1) Obligaciones de carácter censal, relativas a la comunicación del inicio, la modificación y el cese de la actividad.
- 2) Obligaciones de facturación (entregar, conservar y expedir facturas).
- 3) Obligaciones de carácter contable (libros registros de facturas emitidas y recibidas, así como de bienes de inversión).

2. Impuestos especiales

2.1. Naturaleza y fuentes normativas

En la mayoría de los sistemas tributarios europeos, y especialmente en nuestro país, ha habido determinados impuestos que gravan de manera indirecta el **consumo específico** de una serie de productos (tabaco, alcohol, petróleo, electricidad y carbón). Hoy día, estos impuestos son una importante fuente de ingresos para el país, si bien la justificación de los mismos se basa en el efecto nocivo de su consumo, bien para la salud o para el medio ambiente.

Accisas

Los impuestos que gravan de manera indirecta el consumo específico de una serie de productos son conocidos en la terminología comunitaria como *accisas*.

Armonización de las disposiciones comunitarias

Con motivo de la integración de España a la UE, la regulación de estas figuras impositivas se ha tratado de armonizar con las disposiciones comunitarias vigentes, tal como indica la exposición de motivos de la actual Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, modificada por la Ley 66/1997 de 30 de diciembre, por la que se crea el impuesto sobre la electricidad, y por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, que introduce el impuesto sobre el carbón. Esta Ley está desarrollada por el RD 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los impuestos especiales. La normativa comunitaria de armonización se encuentra en las directivas siguientes: 92/79, 80, 81, 82, 83 y 84/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992; 95/59 y 60/CEE, del Consejo, de 27 de noviembre de 1995; 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre del 2003; y 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre del 2008.

Siguiendo la regulación de estas figuras impositivas, es posible diferenciar cinco grupos: los impuestos especiales sobre la fabricación, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, el impuesto especial sobre el carbón, el impuesto sobre las primas de seguros y el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

2.2. Impuestos especiales de fabricación

Tienen la consideración de impuestos especiales de fabricación los siguientes: En primer lugar, los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, que comprenden las siguientes figuras: el impuesto sobre la cerveza, el impuesto sobre el vino y las bebidas fermentadas, el impuesto sobre productos intermedios y el impuesto sobre el alcohol y las bebidas derivadas. En segundo lugar, el impuesto sobre hidrocarburos. En tercer lugar, el impuesto sobre las labores del tabaco. Y, por último, el impuesto sobre la electricidad.

2.2.1. Naturaleza y ámbito de aplicación

Los impuestos especiales de fabricación se configuran como tributos de naturaleza **indirecta**, cuyo objeto de gravamen es el consumo específico de los productos anteriormente citados, que son definidos por unos códigos o partidas arancelarias de nomenclatura combinada, y de manera **monofásica**, es decir,

sujetando una sola de las fases del ciclo de producción, como la fabricación, la importación o, si procede, la introducción en el ámbito territorial interno de los bienes sujetos a gravamen.

Además, estos impuestos se caracterizan por el hecho de que son **reales, objetivos e instantáneos**, y se **superponen al IVA**, ya que son compatibles con la imposición general sobre el consumo.

Finalmente, desde el año 2002, los impuestos especiales de fabricación son impuestos **cedidos** a las comunidades autónomas. En general, la cesión es parcial (58%), excepto en el caso del impuesto sobre la electricidad, que es cedido totalmente (100%), y en todos los casos la cesión es sólo del rendimiento obtenido en cada comunidad, calculado en función del consumo realizado (alcohol, electricidad), de las entregas efectuadas (hidrocarburos) o de las ventas producidas (tabaco), sin incluir en ningún caso la cesión de competencias normativas ni de gestión.

Respecto al **ámbito de aplicación** de los impuestos especiales, hay que decir que no es único; en este sentido, el legislador distingue el ámbito territorial interno del comunitario, para satisfacer las exigencias armonizadoras y la existencia de territorios en los que no se aplican las disposiciones comunitarias. El ámbito territorial interno de los impuestos especiales incluye solamente la Península y las Islas Baleares; quedando fuera, por tanto, las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, aunque hay excepciones a esta exclusión general. Finalmente, hay que indicar que gozan de un régimen especial por razón del territorio Navarra y el País Vasco.

2.2.2. Hecho imponible y exenciones

1) Aspecto material

La **sujeción** a los impuestos especiales se produce en términos generales cuando tienen lugar algunas de las operaciones o situaciones (como la fabricación, la importación y la introducción en el ámbito territorial interno) de los productos objeto de estos impuestos, con el fin de incorporarlos al tráfico mercantil.

Estamos, por tanto, ante un hecho imponible complejo del que se pueden extraer al menos tres **presupuestos** de hecho diferentes.

Excepciones

Excepciones a la exclusión general son, por ejemplo, los casos siguientes:

- En Canarias se aplican los impuestos especiales sobre la cerveza, sobre productos intermedios, sobre el alcohol y bebidas derivadas y sobre la electricidad.
- En Ceuta y Melilla se aplica el impuesto especial sobre la electricidad.

Fabricación, importación e introducción de productos

⁽⁵⁴⁾Art. 64 sexies LIE

a) Hay que entender por **fabricación de productos gravados** tanto la extracción o la obtención de estos productos como cualquier otro proceso de transformación de productos objeto de imposición en otros diferentes, que también estén sujetos a él (art. 15 LIE).

b) En cuanto a la **importación** de productos gravados, se produce cuando éstos entran en el ámbito territorial comunitario procedentes de terceros países para incorporarse al mercado de manera definitiva, tanto si entran por las fronteras comunitarias como si se incorporan, por ejemplo, desde zonas o depósitos francos, o si estaban sometidos a un régimen aduanero suspensivo.

c) Finalmente, la **introducción** de los productos gravados en el ámbito territorial interno se origina cuando estos productos proceden de otro país comunitario y su destino es el tráfico comercial y no meramente particular. Esta operación tiene, con todo, una excepción cuando el producto gravado es la energía eléctrica (impuesto especial sobre la electricidad, en vigor desde el 1 de enero de 1998), ya que en este caso ha recibido la denominación expresa de adquisición intracomunitaria y se remite para su determinación concreta a la LIVA⁵⁴.

Estas tres operaciones definen positivamente el hecho imponible desde su configuración material, pero no hay que olvidar la finalidad de dar salida definitiva al producto o de **incorporarlo al tráfico comercial**⁵⁵, de manera que hasta que no se lleve a cabo esta incorporación el producto se encuentra en un régimen suspensivo, que acabará con la realización de los supuestos que originan el devengo del impuesto, como veremos al examinar su aspecto temporal.

⁽⁵⁵⁾Art. 4.20 LIE

Esta misma finalidad, dar salida comercial al producto gravado, se pone de manifiesto cuando se examinan los supuestos legales de no sujeción⁵⁶. De ese modo, no se someten a gravamen las pérdidas o menguas de los productos objeto de imposición producidas durante el régimen suspensivo, incluidas la destrucción total o la pérdida irremediable de éstos.

⁽⁵⁶⁾Arts. 6 y 7.10 LIE

2) Aspecto espacial

Este tema ya ha sido tratado al hablar del ámbito de aplicación de los impuestos especiales de fabricación, que no es único porque el legislador distingue un ámbito territorial interno (formado por la Península y las Islas Baleares) de uno comunitario, donde operan las normas sobre circulación intracomunitaria de productos gravados, con un importante papel respecto a los regímenes suspensivos.

3) Aspecto temporal

El hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación⁵⁷ es complejo, y eso se observa al examinar el momento de su devengo, en la medida en que el legislador concreta su perfeccionamiento considerando no sólo la fabricación, la importación y la introducción de determinados productos, sino también una serie de circunstancias que se producen durante un periodo de tiempo más o menos dilatado, con la finalidad de introducir o incorporar los bienes gravados en los circuitos comerciales. Ahora bien, no por ello deja el impuesto de ser instantáneo.

⁽⁵⁷⁾Art. 7 LIE

Considerando las situaciones u operaciones descritas relativas al aspecto material, se puede hablar con carácter general de tres **momentos del devengo**: en los supuestos de **fabricación**, cuando se produce la salida de la fábrica o depósito fiscal con destino al mercado interior; en los supuestos de **importación**, en el momento en que se origina la deuda aduanera de importación; y en los supuestos de **introducción**, cuando se produce la entrega.

4) Exenciones

Sin perjuicio de las exenciones recogidas por la ley para cada uno de los impuestos especiales de fabricación (arts. 21, 42, 51, 61 y 64.quinquies LIE), el legislador en el art. 9 prevé una serie de exenciones comunes a todos los impuestos de fabricación en el marco general de las relaciones internacionales, exenciones que se efectúan mediante la devolución del importe previamente pagado.

Hay otras exenciones con relación a cada uno de los impuestos especiales de fabricación, unas de carácter general, como la del gasoil destinado a la agricultura, otras objetivas, como la relativa a la producción de vinagre, y otras subjetivas, como las transmisiones pequeñas entre particulares dentro de ciertos límites.

2.2.3. Sujetos pasivos

La LIE establece, en el art. 8, dos modalidades de sujetos pasivos; como contribuyente y como sustituto del contribuyente.

1) **Modalidad de contribuyente.** Tendrán esta condición en los supuestos de fabricación, los depositarios autorizados en cuyo ámbito se produce la salida del bien de la fábrica o el depósito; en los supuestos de importación, el obligado al pago de la deuda aduanera; en los casos de introducción del bien, los destinatarios registrados y los receptores y depositarios autorizados que reciben la mercancía.

2) **Modalidad del sustituto del contribuyente**⁵⁸. En lo que respecta al sustituto del contribuyente, que se prevé para los supuestos de circulación intracomunitaria de bienes, hay que indicar que tienen esta condición, para garantizar el pago del impuesto, el representante fiscal del depositario autorizado o el empresario domiciliado en otro país comunitario que envía productos al ámbito territorial interno.

Los sujetos pasivos están obligados a **repercutir** las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos que son objeto de impuestos especiales, los cuales tienen la obligación de soportarla, dado que no se puede olvidar que el fin último de estos impuestos consiste en gravar el consumo de estos productos. La cuota repercutida, en general, deberá consignarse en la factura de manera separada e indicar ahí el tipo impositivo aplicado. Con todo, la ley

Operaciones exentas en la LIE

Por ejemplo, están exentas en la LIE las operaciones de fabricación e importación de productos objeto de estos supuestos cuando su destino sean las organizaciones internacionales, las representaciones diplomáticas o consulares, las fuerzas armadas de la OTAN, el avituallamiento de barcos y aeronaves que hagan navegación internacional, etc. El fundamento de estas últimas exenciones es que los consumos que se efectúan fuera del ámbito territorial comunitario no soporten ningún gravamen.

⁽⁵⁸⁾ Art. 8.3 LIE

excluye la posibilidad de repercutir las cuotas que sean resultado de liquidaciones de actos de la Inspección y de estimación indirecta de bases, las cuales tendrán que ser soportadas directamente por los sujetos pasivos.

Finalmente, el legislador prevé, junto con los sujetos pasivos, unos **supuestos de responsabilidad solidaria**⁵⁹ para los casos de importaciones e irregularidades en la circulación intracomunitaria.

⁽⁵⁹⁾Arts. 8.5 y 6 LIE

2.2.4. Cuantificación y gestión

En las disposiciones legales comunes a todos los impuestos especiales de fabricación, el legislador se limita a indicar que para determinar la base imponible se tendrá en cuenta con carácter general el régimen de estimación directa, menos en los supuestos en que sea pertinente aplicar la estimación indirecta, de acuerdo con el art. 53 LGT. Sobre dicha base imponible se aplicará el tipo de gravamen vigente en el momento del devengo.

Asimismo, las normas que regulan cada una de las figuras impositivas de fabricación especifican cuál será la base y el tipo aplicables sobre los productos gravados. A modo de ejemplo, mencionaremos algunos:

1) El **impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas**⁶⁰ incluye cuatro modalidades impositivas diversas. En todas ellas, la base imponible está constituida por el volumen de producto expresado en hectolitros a una temperatura de 20 grados centígrados, si bien los productos que son objeto de gravamen varían.

⁽⁶⁰⁾Arts. 25, 33 y 38 LIE

Productos intermedios y alcohol y bebidas derivadas

Se entiende por productos intermedios aquellos diferentes del vino, las bebidas fermentadas y la cerveza, con una graduación superior al 1,2% e inferior al 22%. Las diferencias se observan en el tipo de gravamen, que para el vino y las bebidas fermentadas es del cero por ciento, y para el resto varía en función de la cantidad de hectolitros y del grado alcohólico.

2) En el **impuesto sobre hidrocarburos**⁶¹, la base imponible se mide en función de unidades de volumen o energía y el tipo de gravamen se expresa en cantidades fijas de euros por unidades de medida o energía, que son muy variables, dependiendo de la naturaleza del producto.

⁽⁶¹⁾Arts. 48, 50 y 50.bis LIE

Ejemplo de beneficio fiscal en el impuesto sobre hidrocarburos

Por ejemplo, a partir del 2003 se aplica un tipo impositivo cero a los biocarburantes como el alcohol etílico y metílico y otros productos, y a partir del 2006 también se aplica el tipo cero al gas natural utilizado como combustible o carburante, en ambos casos con una clara finalidad medioambiental.

3) En el **impuesto sobre las labores del tabaco**⁶², la base imponible a veces está constituida por la cifra de unidades y a veces por el valor del producto. El tipo de gravamen, en el primer caso, es específico, es decir, una cantidad fija por unidad, y en el segundo caso es un tipo *ad valorem* (alícuotas) de los diferentes productos.

(62) Arts. 58 y 60 LIE

4) Y en el **impuesto sobre la electricidad**⁶³, la base imponible resulta de aplicar un coeficiente al importe determinado como base imponible del IVA, excluyendo la cuota de este impuesto. Sobre dicha base imponible, se aplica un tipo proporcional. Las cuotas resultantes, no obstante, no podrán ser inferiores a una serie de cuantías establecidas en la propia norma.

(63) Arts. 64.ter y 64.quáter LIE

Finalmente, en cuanto a la **gestión** de los impuestos especiales de fabricación, hay que señalar que se liquidan con carácter general mediante una autoliquidación que comprende las cuotas devengadas dentro de cada mes natural, con la excepción de las importaciones, que siguen el mismo régimen que los impuestos aduaneros.

Asimismo, no hay que olvidar que los diversos operadores de los bienes gravados, dada la singularidad de los mismos (hidrocarburos, alcohol, tabaco), están sometidos a un control estricto y se establecen numerosos deberes formales y específicos **controles administrativos** que afectan tanto a la localización de los productos como a su fabricación, transformación, almacenamiento y distribución o venta.

2.3. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte

El impuesto especial sobre determinados medios de transporte⁶⁴ es un impuesto cedido a las comunidades autónomas desde el año 2002. En concreto, se cede el 100% del rendimiento obtenido por las primeras matriculaciones de vehículos que hayan tenido lugar en el territorio de la comunidad autónoma, teniendo en cuenta que la primera matriculación definitiva debe realizarse en la provincia donde el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal. La cesión también incluye las competencias de gestión del impuesto y algunas competencias normativas, en los términos que veremos a continuación.

(64) Arts. 65 a 74 LIE

2.3.1. Hecho imponible y exenciones

1) Aspecto material

La sujeción al impuesto viene dada por la **primera matriculación** definitiva en España o por la utilización de determinados medios de transporte nuevos o usados, como los vehículos automóviles de motor, las embarcaciones y los barcos de más de siete metros y medio de eslora y las aeronaves de motor.

La sujeción por la utilización o el uso de estos medios se produce cuando no se solicita la matriculación correspondiente pasados treinta días desde que se empezaron a usar.

Son numerosos los **supuestos de no sujeción** en cada uno de los medios de transporte gravados. La mayoría tienen en cuenta el destino que se dé a los automóviles, las embarcaciones y las aeronaves (por ejemplo, uso sanitario, agrícola, comercial o industrial, de esparcimiento, de transporte de viajeros, etc.), o la clase de vehículo (autobuses, coches de minusválidos, los de dos o tres ruedas, las aeronaves con un peso inferior a 1.550 kg, etc.).

2) Aspecto espacial

El impuesto especial sobre determinados medios de transporte se exige en todo el territorio español, sin perjuicio de las particularidades del País Vasco y Navarra.

3) Aspecto temporal

El **devengo** del impuesto se produce con carácter general en el momento en que se solicite la primera matriculación definitiva. Ahora bien, considerando los otros posibles supuestos de sujeción, el impuesto se devenga cuando se utilice el medio de transporte durante más de 30 días sin solicitar su matriculación, o cuando en un plazo de cuatro años se modifiquen las circunstancias en que se determinó su no sujeción o su posible exención.

4) Exenciones

Las **exenciones** también son numerosas y a veces se exige su reconocimiento previo por parte de la Administración. La mayor parte se concede en función del uso o la finalidad que se dé a cada medio de transporte (los de alquiler, los utilizados en autoescuelas, los taxis, etc.) o en función del titular (los que llevan placa diplomática, los matriculados a nombre del Estado, comunidades autónomas o corporaciones locales, etc.).

2.3.2. Sujetos pasivos, cuantificación y gestión

Como regla general, son **sujetos pasivos** las personas o entidades en cuyo nombre se efectúa la primera matriculación del medio de transporte. Y, como excepción, quien lo utiliza una vez transcurrido el plazo de treinta días mencionado en relación con el hecho imponible.

La **base imponible** de este impuesto varía en función del carácter nuevo o usado del medio de transporte. Así, cuando se trata de un medio nuevo, la base coincide con la del IVA o impuesto equivalente, y si no, con el importe total de la contraprestación, mientras que si se trata de un medio usado, la base será fijada por el valor de mercado. Se prevé un único supuesto de reducción del 30% en la base imponible del impuesto a favor de las caravanas y vehículos acondicionados como vivienda.

En cuanto al **tipo de gravamen**, que es el vigente en el momento del devengo, es fijado por la respectiva comunidad autónoma, dentro de los límites establecidos en el art. 51 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, y varía en función de la clase de medio de transporte y del territorio en el que se aplique. Si la comunidad autónoma no aprueba los tipos, los aplicables son los previstos subsidiariamente en el art. 70 LIE.

Tipos de gravamen

El tipo de gravamen varía según la clase de medio de transporte y la emisión de CO₂:

- 0% para vehículos con emisiones no superiores a 120 gramos/kilómetro o 100 gramos/kilómetro para motocicletas;
- 4,75% para vehículos con emisiones entre 120 y 160 gramos/kilómetro, o entre 100 y 120 gramos/kilómetro para motocicletas (3,75% en Canarias y 0% en Ceuta y Melilla);
- 9,75% para vehículos con emisiones entre 160 y 200 gramos/kilómetro o entre 120 y 140 gramos/kilómetro para motocicletas (8,75% en Canarias y 0% en Ceuta y Melilla);
- 14,75% para vehículos con emisiones superiores a 200 gramos/kilómetro o superiores a 140 gramos/kilómetro para motocicletas (13,75% en Canarias y 0% en Ceuta y Melilla); y
- 12% para otros medios de transporte como embarcaciones y avionetas (11% en Canarias y 0% en Ceuta y Melilla).

Finalmente, en cuanto a la **gestión** del impuesto, hay que destacar que el sujeto pasivo autoliquida e ingresa la deuda según un procedimiento que varía en función de que se trate de un vehículo nuevo o usado. En cualquier caso, se debe tener en cuenta que, de acuerdo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de cesión de tributos a las comunidades autónomas, la comunidad autónoma se hará cargo, por delegación del Estado, de la gestión, liquidación, recaudación y revisión de este impuesto.

2.4. Impuesto especial sobre el carbón

La Ley 22/2005, de 18 de noviembre⁶⁵, ha introducido un impuesto especial sobre el carbón, que se aplica en la Península y Baleares.

⁽⁶⁵⁾Arts. 75 a 81 LIE

El **hecho imponible** de este impuesto es la primera venta o entrega de carbón y también el autoconsumo de este bien.

Como **supuestos de no sujeción**, se menciona el destino del carbón fuera de la UE y el autoconsumo por sujetos situados fuera de la UE.

Asimismo, se declaran **exentas** la reventa del carbón y determinados destinos de este producto (producción eléctrica, combustible doméstico...).

Los **sujetos pasivos** del impuesto son los productores, extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios de carbón y la LIE prevé la repercusión de la cuota a los adquirentes de este bien.

Esta **cuota** se obtiene a partir de una base imponible que tiene en cuenta el poder energético del carbón en gigajulios, a la cual se aplica un tipo de 0,15 euros por gigajulio.

Y en cuanto a la **gestión** del impuesto, se basa en un régimen de autoliquidación trimestral, al cual se añade la obligación de presentar una declaración resumen anual.

2.5. Impuesto sobre las primas de seguros

El art. 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, ha creado y ha regulado este impuesto, aplicable a partir de 1997 en todo el territorio español. El legislador ha preferido establecer el régimen de este impuesto sobre las primas de seguros en una sede independiente y fuera de la LIE, cuando por las características de esta figura impositiva (grava un consumo específico) se tendría que integrar en la disciplina de éstos últimos.

Es un impuesto indirecto y no cedido a las comunidades autónomas que grava la realización de las operaciones de seguro y capitalización relacionadas en el art. 3 de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

2.5.1. Hecho imponible y exenciones

La **sujeción** al impuesto se entiende producida cuando estas operaciones se entiendan realizadas en territorio español, según diferentes puntos de conexión (lugar de localización del riesgo o del compromiso y, en su defecto, lugar de localización de la sede económica, establecimiento permanente o domicilio del contratante cuando este sea un empresario o profesional dedicado a

esta actividad aseguradora), y, además, cuando sean concertadas por entidades aseguradoras que operen en España. Como supuesto de no sujeción, quedan excluidas las operaciones derivadas de los conciertos que estas entidades establezcan con organismos de la Administración de la Seguridad Social.

Hay que tener en cuenta, además, que la ley contempla una lista con supuestos de **exención**: seguros sociales obligatorios y seguros colectivos que instrumenten sistemas alternativos en los planes y fondo de pensión, seguros de vida, operaciones de capitalización, operaciones de reaseguros, operaciones de seguro de caución, operaciones de seguro de asistencia sanitaria y enfermedad, etc.

El impuesto se **devenga** en el momento en que se satisfagan las primas y, en caso de fraccionamiento de las mismas, en el momento en que se realice cada uno de los pagos fraccionados.

2.5.2. Sujetos pasivos, cuantificación y gestión

Son **sujetos pasivos** las entidades aseguradoras y, en calidad de sustituto, los representantes fiscales de las entidades domiciliadas en otro Estado de la UE que operen en España en régimen de libre prestación de servicios. Sin embargo, los empresarios o profesionales contratantes establecidos en España que realicen operaciones con estas últimas entidades son responsables solidarios de la deuda. En cualquiera de los casos, el impuesto tiene que ser **repercutido** íntegramente a las personas que contraten los seguros.

La **base imponible** está constituida por el importe total de la prima, y la cuota a pagar se obtiene aplicando el **tipo** de 6%.

Los sujetos pasivos están obligados a presentar e ingresar mensualmente la autoliquidación y a presentar una declaración resumen anual.

2.6. Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos

El art. 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, ha creado y regulado este impuesto de una manera independiente, aplicable a partir del 2002 a todo el territorio español, con excepción de Canarias, Ceuta y Melilla. Formalmente, este impuesto no se incluye en el grupo de los impuestos especiales, aunque por sus características, y principalmente porque recae sobre un consumo específico, debería integrarse en la disciplina de estos impuestos.

Es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos: gasolinas, gasoil, fuel y queroseno no utilizado como combustible de calefacción, y también el resto de hidrocarburos líquidos que se utilizan como combustible de calefacción o como carburante. Este impuesto **grava en fase única las ventas minoristas** de estos productos, es decir, las ventas destina-

das al consumo directo de éstos por parte de los adquirentes o las operaciones del importador o del adquirente intracomunitario en un establecimiento de consumo propio.

Es, además, un impuesto **cedido totalmente** (100%) a las comunidades autónomas, y se considera producido en el territorio autonómico el rendimiento que corresponda a las ventas minoristas efectuadas en los establecimientos de venta al público situados en la comunidad (excepto cuando los consumidores finales dispongan de instalaciones necesarias para recibir el producto y consumirlo en otra comunidad), y también a las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos gravados cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en la comunidad. El régimen de la cesión⁶⁶ de este impuesto se completa con la previsión de la cesión de competencias normativas sobre el tipo de gravamen autonómico y sobre los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección, aspectos que también serán ejercidos por la comunidad autónoma por delegación del Estado.

⁽⁶⁶⁾Arts. 44 y 52 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas.

Resulta destacable que se prevea que las comunidades autónomas dediquen los rendimientos del impuesto a financiar gastos de naturaleza sanitaria, aunque la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos se podrá dedicar a financiar actuaciones medioambientales.

Es importante tener en cuenta que la LPGE para el 2012 deroga el art. 9 de la Ley 24/2001, con efectos desde el 1 de enero del 2013, integrando el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos en el impuesto sobre hidrocarburos.

2.6.1. Hecho imponible y exenciones

El impuesto **grava las ventas minoristas** de los hidrocarburos mencionados y las operaciones que impliquen el autoconsumo de éstos, y se devenga en el momento de la puesta a disposición de los adquirentes de los productos, o, si cabe, en el momento de su autoconsumo. Se presume el hecho imponible cuando los sujetos pasivos no acrediten que las cuotas del impuesto correspondientes han sido satisfechas.

Como supuesto de **no sujeción**, se consideran las entregas de los hidrocarburos que representan la restitución o sustitución por otros iguales al adquirente, cuando previamente hayan sido devueltos por este al vendedor después de haberlo recibido por una venta sujeta al impuesto.

Aprovechando el procedimiento de exención y, si cabe, de devolución, previsto en la LIE, el art. 9.6 de la Ley 24/2001 tiene en cuenta algunas **exenciones** subjetivas (relaciones diplomáticas o consulares, organizaciones internacionales, fuerzas armadas), y otras objetivas: avituallamiento a embarcaciones o aeronaves, transporte por ferrocarril y exenciones dependientes del destino

dado por el adquirente a los productos (producción de electricidad, construcción o mantenimiento de aeronaves y embarcaciones, operaciones de dragado en vías navegables y puertos, inyección en altos hornos, etc.).

La Ley de Presupuestos Generales del Estado puede modificar las exenciones del impuesto.

2.6.2. Sujetos pasivos, cuantificación y gestión

Son **sujetos pasivos** los propietarios de los productos gravados que realicen las operaciones sujetas al impuesto y los titulares de los establecimientos de consumo propio. En el primero de los casos, los sujetos pasivos han de repercutir el importe de las cuotas del impuesto sobre los adquirentes de los productos mediante factura.

La **base imponible** se expresa en volumen de producto, es decir, en miles de litros de hidrocarburos, excepto el fuel, que se cuantifica en toneladas métricas.

Sobre esta base imponible se aplican dos **tipos de gravamen**: el **estatal**, que consiste en una cantidad determinada de euros por litros o toneladas de producto, modificable por medio de la Ley de Presupuestos Generales del Estado; y el **autonómico**, aprobado, si cabe, por el parlamento autonómico correspondiente, de acuerdo con los límites previstos en el art. 52 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

En caso de que en una comunidad autónoma no se apruebe ningún tipo autonómico, sólo se aplica en ese territorio el tipo estatal.

Y en cuanto a la **gestión** del impuesto, se recauda mediante el sistema de autoliquidación que ha de presentar el sujeto pasivo.

3. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

3.1. Naturaleza, fuentes normativas y estructura

El ITPAJD es un tributo que presenta las características siguientes:

- Es **indirecto**, según la calificación presupuestaria y el criterio económico, puesto que grava la circulación de la riqueza, aunque su cuota no sea repercutible legalmente.
- Es **real**, puesto que grava una fuente de riqueza que existe con independencia de cualquier sujeto.
- Es un impuesto **objetivo**, que no tiene en cuenta las circunstancias personales de los sujetos que deben satisfacerlo.
- Es **instantáneo**, puesto que el elemento temporal del hecho imponible coincide con el momento del devengo.
- Es un impuesto **cedido** a las comunidades autónomas.

En relación con las **fuentes normativas**, hay que citar, en primer lugar, el RD-Leg 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El desarrollo de esta norma legal se lleva a cabo por el RD 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el reglamento del impuesto.

Normativa autonómica

Es preciso tener en cuenta que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, atribuye a las comunidades autónomas la posibilidad de asumir competencias normativas respecto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (fijación del tipo de gravamen y de las deducciones y bonificaciones de la cuota en los casos siguientes: las concesiones administrativas, las transmisiones de bienes muebles e inmuebles, la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía, y el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles) y respecto a la modalidad de actos jurídicos documentados (en relación con los documentos notariales).

En cuanto a su **estructura**, el ITPAJD se articula en tres conceptos o modalidades, que constituyen en realidad tres gravámenes diferentes, que son objeto de regulación separada dentro del mismo cuerpo legal, pero que participan de los mismos principios, y de una serie de disposiciones comunes relativas a bene-

ficios fiscales y gestión en sentido amplio. Estos conceptos o modalidades son los siguientes: transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados.

3.2. Incompatibilidades

Las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de operaciones societarias se declaran expresamente incompatibles entre sí, pero no con el concepto de actos jurídicos documentados (excepto la cuota variable). En cuanto a la compatibilidad con el IVA, sólo la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas se declara expresamente incompatible con el IVA en el TRLITPAJD⁶⁷.

⁽⁶⁷⁾Arts. 7.5 y 18 TRLITPAJD

Así pues, se puede distinguir:

1) **Modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas / IVA.** La relación que se establece entre ambos gravámenes es de subsidiariedad del de transmisiones patrimoniales onerosas respecto al IVA. Subsidiariedad que no precisa ser formal, sino de gravamen efectivo en el caso de los bienes inmuebles.

Relaciones entre TPO e IVA

Resultan gravadas como transmisiones patrimoniales onerosas⁶⁸: las adquisiciones no sujetas al IVA y las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles sujetos al IVA, pero exentos en este impuesto, menos cuando se renuncia a la aplicación de la exención.

⁽⁶⁸⁾Art. 20.1, apdos. 20 a 23, LIVA

⁽⁶⁹⁾Art. 4.4.a LIVA

Asimismo, es preciso considerar que la constitución de derechos reales de uso y disfrute⁶⁹ se equipara a los arrendamientos, como prestación de servicios, a efectos del IVA.

⁽⁷⁰⁾Art. 7.5 TRLITPAJD y art. 4.2.b LIVA

Por otra parte, la ley indica expresamente la sujeción a transmisiones patrimoniales onerosas de las entregas de bienes inmuebles⁷⁰ que estén incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial cuando esta última no esté sujeta al IVA.

2) **Modalidad de operaciones societarias / IVA.** La modalidad de operaciones societarias se declara expresamente compatible con el IVA en cuanto a las aportaciones no dinerarias en el número 2.º del art. 8 LIVA.

3) **Modalidad de actos jurídicos documentados / IVA.** Son compatibles.

3.3. Ámbito territorial y puntos de conexión

1) **Ámbito territorial y criterios de sujeción**

El ITPAJD⁷¹ se aplica en todo el territorio español menos en las comunidades autónomas forales.

⁽⁷¹⁾Art. 6 TRLITPAJD

Se establecen las reglas de sujeción siguientes:

1) En la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas se sujetan a este impuesto los hechos imponible en los casos siguientes:

a) Siempre que recaigan sobre bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, si dichos bienes están situados en territorio español.

b) Cuando recaigan sobre otros bienes o derechos, si estos bienes o derechos están situados, se pueden ejercer o deben cumplirse en territorio español; o en territorio extranjero si en este último supuesto el obligado al pago del impuesto es residente en España, salvo que se trate de transmisiones de bienes o derechos efectuadas en territorio extranjero.

2) En la modalidad de **operaciones societarias**, se sujetan a gravamen las operaciones siguientes:

a) Las efectuadas por entidades que tengan en España la sede de la dirección efectiva o el domicilio fiscal. En este último caso (domicilio social en España), se exige adicionalmente que la sede efectiva no se encuentre en un Estado miembro de la UE que grave la operación con un impuesto similar.

b) Aquellas que se lleven a cabo por entidades que realicen en España operaciones de su tráfico. En este supuesto se requiere, además, que la sede de dirección efectiva y el domicilio social no se encuentren en un Estado miembro de la UE que grave la operación con un impuesto similar.

3) En la modalidad de **actos jurídicos documentados**, se sujetan al impuesto los actos jurídicos documentados que se formalicen o tengan cualquier efecto en territorio español.

2) Puntos de conexión respecto a las comunidades autónomas

En la actualidad, los puntos de conexión de los tributos cedidos con las comunidades autónomas que prevé la LOFCA determinan no sólo el rendimiento de los tributos que se considera producido en la comunidad autónoma y que es objeto de cesión, sino también la aplicación, si procede, de la normativa propia de la comunidad autónoma, así como la competencia para la gestión.

El art. 33 de la Ley 22/2009 enumera los **puntos de conexión** del ITPAJD. Por orden de aplicación preferente, el impuesto se atribuye a:

a) La comunidad autónoma en cuya circunscripción se encuentre el registro competente, cuando se esté sujeto a la cuota gradual de actos jurídicos documentados.

b) La comunidad autónoma en cuya circunscripción tenga el domicilio fiscal la entidad, en la modalidad de operaciones societarias.

c) La comunidad autónoma a la que corresponda según las reglas establecidas de acuerdo con la naturaleza del acto o contrato documentado y de los bienes se refiera.

3.4. Principios comunes

1) Principio de calificación del acto o contrato

El impuesto se exige con arreglo a la **verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable**⁷², cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a su validez y eficacia.

⁽⁷²⁾Art. 2.1 TRLITPAJD

La calificación del acto o contrato

Este principio de calificación del acto o contrato, lejos de establecer una independencia absoluta entre la calificación fiscal y la calificación civil o mercantil de un acto o contrato, se limita a reconocer los criterios del derecho civil, o del sector del ordenamiento que corresponda, en esta calificación fiscal. Este es el significado de la expresión “con arreglo a su verdadera naturaleza”.

En cuanto al deber de prescindir de los defectos, incluso si afectan a la validez o a la eficacia del acto o contrato, no sólo no contradice la afirmación anterior, sino que la confirma, puesto que va unido al derecho a la devolución del impuesto que se reconoce al obligado al pago en los casos en que se declare judicialmente la ineficacia del acto o contrato. La eficacia de este deber consiste exclusivamente en permitir la liquidación inmediata del impuesto, sin interferencias y sin perjuicio de la decisión que adopte la jurisdicción competente.

De acuerdo con este principio, el art. 2.2 TRLITPAJD reconoce en las condiciones suspensivas y resolutorias la misma eficacia que tienen en el ordenamiento común: ordenar la suspensión de la liquidación del impuesto, en el primer caso, y la liquidación inmediata, en el segundo, sin perjuicio del devengo del impuesto, hasta que se cumplan las condiciones, lo que dará lugar, respectivamente, a la liquidación o a la devolución que corresponda.

2) Principio de calificación jurídica de los bienes

El TRLITPAJD⁷³ remite a las disposiciones del Código civil o, si no hay, del derecho administrativo, para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto; sin embargo, adopta un criterio propio al considerar como inmueble las instalaciones permanentes, aunque sean transportables, análogamente a lo que sucede en relación con el IBI.

⁽⁷³⁾Art. 3 TRLITPAJD

La calificación jurídica de los bienes tiene una relevancia fundamental para la determinación del tipo impositivo aplicable.

3) Principio de unicidad de convenciones

Con independencia de la existencia de un único documento o contrato, el impuesto se devenga tantas veces como hechos imposables aparezcan.

Esto es lo que determina el TRLITPAJD⁷⁴ cuando establece que a una sola convención no se le puede exigir más que el pago de un solo derecho; pero que cuando un único documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto por separado, se exigirá el derecho indicado en cada una, salvo que en el mismo se determine expresamente otra cosa.

⁽⁷⁴⁾Art. 4 TRLITPAJD

Supuestos de unicidad

En transmisiones patrimoniales onerosas, tales como la permuta o la cesión de bienes a cambio de una renta temporal o vitalicia, un único contrato contiene una doble transmisión o, en definitiva, dos hechos imposables que la ley sujeta a gravamen por separado. Por consiguiente, estos negocios jurídicos darán lugar, en cada caso, a dos liquidaciones diferentes. En los préstamos hipotecarios, por el contrario, aunque existen dos negocios jurídicos diferentes (el préstamo y la hipoteca), la ley determina que el negocio accesorio sea el principal, y sólo se tributa por el concepto de préstamo.

4) Derecho de afección

Como garantía del pago del impuesto, el art. 5 TRLITPAJD establece la **afección de los bienes transmitidos** al pago del impuesto, sea quien sea el poseedor de los mismos, salvo que este último sea un tercero protegido por la fe pública registral o que justifique su adquisición con buena fe y título justo en establecimiento mercantil.

La garantía de pago

La garantía de pago del art. 5 TRLITPAJD, consistente en la afección de los bienes transmitidos, también aparece en el art. 79 LGT.

3.5. Transmisiones patrimoniales onerosas

3.5.1. Hecho imponible

La modalidad de **transmisiones patrimoniales onerosas**⁷⁵ tiene como objeto el gravamen de las adquisiciones *inter vivos* y onerosas de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

⁽⁷⁵⁾Art. 7.1 TRLITPAJD

La adquisición onerosa constituye el hecho imponible genérico de este impuesto, cuyo obligado al pago es el adquirente del bien o derecho.

La opción del legislador de definir el hecho imponible **adquisición** como transmisión patrimonial, obliga a diferenciar entre dos modalidades: por un lado, las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de todo tipo de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas; y, por el otro, la constitución y ampliación de derechos reales, préstamos, fianzas,

arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo que estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.

La finalidad de esta estructura consiste en dar cabida en el hecho imponible, junto con las adquisiciones derivativas o translativas, a las adquisiciones de bienes o derechos que presentan las **características** siguientes: nacen o se constituyen en virtud de un pacto *inter vivos*; y, suponen una disminución y un acrecentamiento patrimonial correlativos para las partes (con independencia del pago del precio) o, mejor dicho, una limitación y ampliación de facultades de contenido patrimonial correlativas; pero que no existían previamente como bien separado e independiente en el patrimonio del transmitente o sujeto que sufre la limitación patrimonial.

Supuestos de transmisiones patrimoniales onerosas

Además de remarcar el carácter de *numerus apertus* que poseen los derechos reales en nuestro ordenamiento, junto con los derechos mencionados en el art. 7.1 TRLITPAJD, es preciso incluir como sujetas al impuesto:

1) Las condiciones resolutorias explícitas, que el texto refundido de la LITPAJD⁷⁶ asimila a los derechos reales de garantía, en concreto a las hipotecas.

2) Las aparcerías y los subarrendamientos⁷⁷, que se equiparan a los arrendamientos.

Asimismo, la ley incluye expresamente como transmisión de bienes o derechos la subrogación en los derechos del acreedor prendario, hipotecario o anticrético⁷⁸.

Excepcionalmente, la ley considera acto gravable, como consolidación del dominio, la extinción del derecho real de usufructo⁷⁹, pero no la extinción de los otros derechos reales.

No obstante, el art. 42.6 RITPAJD considera la extinción de los derechos reales de uso y habitación como una ampliación de derechos sujeta al impuesto y exigible al usufructuario o, si procede, al nudo propietario.

Del mismo modo, en las transmisiones con pacto de retro⁸⁰, el ejercicio en el plazo del derecho de retracto o su extinción por caducidad representan una recuperación del dominio que la ley declara expresamente sujeta.

Por otro lado, se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto, según el TRLITPAJD⁸¹, con la finalidad de evitar el fraude de la ley, los supuestos siguientes:

1) Las adjudicaciones de bienes o derechos en pago y para el pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Las adjudicaciones en pago de asunción de deudas se consideran una modalidad de la adjudicación en pago. En cuanto a las adjudicaciones para el pago de deudas, es procedente la devolución del impuesto si el adjudicatario acredita haber transmitido los bienes al acreedor en solvencia de su crédito dentro del plazo de dos años.

2) Los excesos de adjudicación declarados, que tienen lugar cuando se produce una diferencia positiva entre el valor de la cuota ideal que corresponde a un comunero o copartícipe y el valor de la cuota que le resulta adjudicada efectivamente, salvo los que surgen si se cumple lo que disponen los arts. 821, 829, 1056.2 y 1062.1 del Código civil, como en el caso de bienes indivisibles. La adjudicación de bienes entre los comuneros por disolución de la comunidad no constituye una transmisión de bienes, sino una simple especificación de derechos, según la concepción románica imperante en nuestro ordenamiento. También la compensación en metálico por el exceso de adjudicación en el caso de bienes indivisibles (inevitable) se considera una especificación de la cuota ideal (especificación de derechos).

⁽⁷⁶⁾Art. 7.3 TRLITPAJD

⁽⁷⁷⁾Art. 7.4 TRLITPAJD

⁽⁷⁸⁾Art. 16 TRLITPAJD

⁽⁷⁹⁾Art. 14.1 TRLITPAJD

⁽⁸⁰⁾Arts. 14.3 TRLITPAJD y 46 RITPAJD

⁽⁸¹⁾Art. 7.2 TRLITPAJD

Lectura recomendada

En relación con los excesos de adjudicación declarados, podéis consultar la STS de 17 de diciembre de 1997.

3) Los excesos de adjudicación que se puedan producir en las adquisiciones *mortis causa* como consecuencia de la comprobación de valores si concurren las condiciones previstas legalmente.

4) Los reconocimientos de dominio a favor de una persona determinada y los expedientes de dominio, los actos de notoriedad y otros documentos con eficacia supletoria del título de adquisición.

Asimismo, hay que destacar que el RITPAJD⁸² enumera como **supuestos de no sujeción** de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, además de los casos ya mencionados al tratar la delimitación con la tributación por el IVA, una serie de actos y negocios jurídicos.

⁽⁸²⁾Arts. 31 a 33 RITPAJD

Supuestos de no sujeción

1) Los excesos de adjudicación declarados con motivo de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual, en los casos de disolución del matrimonio o cambio de régimen económico.

2) La reversión del dominio al expropiado como consecuencia del incumplimiento de los fines justificativos de la expropiación.

3) La recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria.

La condición resolutoria, a diferencia del pacto de retro, no es objeto de gravamen autónomo, de manera que su cumplimiento tampoco se puede equiparar al ejercicio de aquel derecho, y sí que puede, por el contrario, dar lugar a la devolución del impuesto.

Asimismo, la entrega de dinero en pago de la adquisición de un bien o derecho constituye un supuesto de no sujeción, dada la delimitación del hecho imponible, si bien el TRLITPAJD⁸³ lo incluye entre los supuestos de exención.

⁽⁸³⁾Art. 45.I.B.4 TRLITPAJD

3.5.2. Sujeto pasivo

Entre los sujetos pasivos del impuesto, se puede distinguir:

1) Contribuyente⁸⁴

⁽⁸⁴⁾Art. 8 TRLITPAJD

De acuerdo con la delimitación de esta modalidad del tributo, el sujeto pasivo realizador del hecho imponible es el adquirente. Por tanto, la ley designa como contribuyente, sean cuales sean las estipulaciones en contra, por un lado, en las transmisiones de bienes o derechos, al adquirente; y, por el otro, en los demás casos, al beneficiario o la persona a favor de la cual se lleve a cabo el acto o contrato, en concreto el prestatario, el acreedor afianzado, el arrendatario, el pensionista, etc.

2) Responsable subsidiario⁸⁵

⁽⁸⁵⁾Art. 9 TRLITPAJD

Se prevén dos supuestos de responsabilidad subsidiaria: la del funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo que implique una transmisión patrimonial sin exigir la justificación del pago del impuesto; y la del prestador o arrendador que perciba rentas, capital o intereses sin exigir la justificación del pago del impuesto.

3.5.3. Base imponible

Constituye la base imponible del ITPAJD el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituye o cede⁸⁶. Dicho valor se obtiene de la manera siguiente:

⁽⁸⁶⁾Art. 10.1 TRLITPAJD

1) Regla general

a) En el caso de los **bienes**, por medio de la deducción de las cargas y los gravámenes que le resten valor, pero no de las deudas, aunque estén garantizados con prenda o hipoteca.

b) En el caso de los **derechos**, por la aplicación de las reglas específicas contenidas en el TRLITPAJD para cada tipo de derecho (usufructo; uso y habitación; hipoteca, prenda y anticresis; otros derechos reales; arrendamientos; pensiones; títulos valores; actas de notoriedad para inscripción de aguas de riego; aparcería; préstamos con garantía personal; contratos de reconocimiento de deuda y de depósito retribuido; cuentas de crédito; y préstamos con garantía hipotecaria).

Base imponible de las transmisiones patrimoniales onerosas	
Operación o acto	Base imponible
Usufructo	<ul style="list-style-type: none"> El valor del usufructo temporal se reputa proporcional al valor total de los bienes a razón del 2% por cada periodo de un año, sin exceder del 70%. En los usufructos vitalicios se estima que el valor es igual al 70% del valor total de los bienes cuando el usufructuario tenga menos de 20 años, y aminora, a medida que aumente la edad, en la proporción del 1% menos por cada año más, con el límite mínimo del 10% del valor total. El valor del derecho de nuda propiedad se computa por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.
Uso y habitación	<ul style="list-style-type: none"> El valor que resulte de aplicar al 75% del valor de los bienes sobre los que se impondrán las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.
Hipotecas, prendas y anticresis	<ul style="list-style-type: none"> El importe de la obligación o capital garantizado, incluidas las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no consta expresamente el importe de la cantidad garantizada, se toma como base el capital y tres años de intereses.
Derechos reales no incluidos en apartados anteriores	<ul style="list-style-type: none"> El capital, precio o valor que las partes hayan pactado al constituirlos, si es igual o superior al que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o este último si el primero es mayor.
Arrendamientos	<ul style="list-style-type: none"> La cantidad total que deba satisfacerse por todo el periodo de duración del contrato. Cuando no conste, se girará la liquidación y se computarán seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, si continúa vigente después del periodo temporal expresado. En los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computa, como mínimo, un plazo de tres años.

Base imponible de las transmisiones patrimoniales onerosas	
Operación o acto	Base imponible
Pensiones	<ul style="list-style-type: none"> • La capitalización al interés básico del Banco de España, tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal. • Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.
Transmisiones de valores que se negocian en un mercado secundario oficial	<ul style="list-style-type: none"> • El valor de cotización del día que tenga lugar la adquisición o, si no, la del primer día inmediatamente anterior que se hayan negociado, dentro del trimestre inmediato precedente.
Actas de notoriedad que se autoricen para inscripción de aguas destinadas al riego	<ul style="list-style-type: none"> • La capitalización al 16% de la riqueza imponible asignada a las tierras que se beneficien de esta agua.
Contratos de aparcería de fincas rústicas	<ul style="list-style-type: none"> • El 3% del valor catastral asignado en el IBI a la finca objeto del contrato, multiplicado por el número de años de duración del contrato.
Préstamos con garantía personal del prestatario, los asegurados con fianza y los contratos de reconocimiento de deudas y de depósito retribuido	<ul style="list-style-type: none"> • El capital de la obligación o valor de la cosa depositada.
Cuentas de crédito	<ul style="list-style-type: none"> • El valor del crédito que realmente haya utilizado el prestatario.
Préstamos garantizados con prenda, hipoteca o anticresis	<ul style="list-style-type: none"> • Remisión a lo que dispone para las hipotecas, prendas y anticresis.

2) Reglas especiales

Como reglas especiales el TRLITPAJD⁸⁷ establece, junto con otras que ya hemos mencionado, como la tributación de la consolidación del dominio por extinción del usufructo, el gravamen de las transmisiones con cláusula de retro o la subrogación del acreedor prendario, las seis reglas que se exponen a continuación.

⁽⁸⁷⁾Arts. 14.1, 14.3 y 19 TRLITPAJD

Reglas especiales de valoración

- a) La tributación de los préstamos hipotecarios⁸⁸; en concreto, la tributación exclusiva por el concepto de préstamo de la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis en garantía de un préstamo.
- b) La liquidación⁸⁹ como préstamo personal de las cuentas de crédito, reconocimientos de deuda y depósitos retribuidos.
- c) La determinación de la base imponible en las opciones y promesas de contratos⁹⁰, así como en la cesión de bienes por constitución de censos enfitéuticos o reservativos.
- d) El gravamen de las transacciones⁹¹ (judiciales) sobre bienes litigiosos.
- e) La liquidación parcial como donación de la cesión de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales en determinadas circunstancias⁹². En la cesión de bienes a cambio de pensiones se dan dos hechos imposables de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (cesión del bien y constitución de la pensión) que originan dos liquidaciones, de acuerdo con el principio de unicidad de convenciones.
- f) La tributación de las concesiones administrativas. A estos efectos, el TRLITPAJD amplía el concepto de concesión administrativa⁹³.

⁽⁸⁸⁾Art. 15.1 TRLITPAJD

⁽⁸⁹⁾Art. 15.2 TRLITPAJD

⁽⁹⁰⁾Art. 14.2 y 4 TRLITPAJD

⁽⁹¹⁾Art. 14.5 TRLITPAJD

⁽⁹²⁾Art. 14.6 TRLITPAJD

⁽⁹³⁾Art. 13 TRLITPAJD

3.5.4. Cuota tributaria

Si bien el TRLITPAJD⁹⁴ establece que la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo de gravamen correspondiente, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la base liquidable coincide con la base imponible, al no haberse previsto reducciones en esta última.

⁽⁹⁴⁾Art. 11.1 TRLITPAJD

Por otra parte, hay que señalar que la cuota tributaria se determina mediante la aplicación de los **tipos de gravamen** siguientes:

1) **Transmisiones onerosas y constitución de derechos reales**, menos los de garantía. El tipo de gravamen aplicable se determina según la naturaleza mueble o inmueble de los bienes gravados si se trata de transmisiones onerosas o constitución de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Estos tipos son los siguientes:

- a) **Bienes inmuebles**: 6%, con carácter subsidiario al que establezca la comunidad autónoma competente (por ejemplo, en Cataluña se aplica, con carácter general, el 8%, aunque se prevé un tipo reducido del 5% para familias numerosas, jóvenes y personas con discapacidad).
- b) **Bienes muebles y semovientes**: 4%, con carácter subsidiario al que establezca la comunidad autónoma competente.
- c) **Títulos valores**: según la escala prevista en el art. 12.3 TRLITPAJD.

Tipo de gravamen de inmuebles

El tipo de gravamen de los inmuebles se aplicará, según el art. 11.2 TRLITPAJD, cuando un mismo acto contenga bienes muebles e inmuebles sin especificación de la parte de valor que corresponda a cada uno.

2) **Otros supuestos.** La constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, como también la cesión de créditos de cualquier naturaleza tributa al 1%.

De manera subsidiaria, para los actos sujetos no comprendidos en los apartados anteriores⁹⁵ se aplicará el tipo de los bienes muebles.

⁽⁹⁵⁾Art. 11.1.a TRLITPAJD

3) **Arrendamientos de fincas urbanas.** La deuda tributaria puede satisfacerse en estos casos por medio de la utilización de efectos timbrados, según la escala aprobada por la comunidad autónoma o, si no hay, según la escala prevista en el art. 12.1 TRLITPAJD.

3.6. Operaciones societarias

La modalidad de **operaciones societarias** surge como una escisión del gravamen sobre las transmisiones patrimoniales onerosas en la reforma del impuesto de 1980, con la finalidad de gravar los desplazamientos patrimoniales entre sociedades o entre la sociedad y sus socios, que al mismo tiempo son operaciones de financiación empresarial y en que la contrapartida de la operación no es el precio, sino el valor de la participación.

Surge, pues, presidida por un **principio de especialidad** (por lo que es incompatible y de aplicación preferente respecto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas) y para satisfacer las necesidades de la financiación empresarial (de manera que se aplica no sólo a sociedades, sino también a otras entidades).

3.6.1. Hecho imponible

Constituye el **hecho imponible**⁹⁶ de la modalidad de operaciones societarias, por un lado, la constitución, el aumento y la disminución de capital, así como la disolución de sociedades; por el otro, las aportaciones que realicen los socios que no supongan un aumento del capital social; y, finalmente, también se somete a gravamen el traslado a España de la sede de la dirección efectiva o del domicilio social de una entidad, a no ser que previamente estuvieran situados en otro Estado miembro de la UE.

⁽⁹⁶⁾Art. 19.1 TRLITPAJD

Se declaran **exentas**, según el art. 45.I.B.11 TRLITPAJD, la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúan los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva.

No están sujetas⁹⁷ al impuesto las operaciones de reestructuración empresarial (fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores) ni el incremento de capital con cargo en reservas por primas de emisión de acciones (para evitar la doble imposición, dado que estas primas forman parte de la base imponible de la ampliación de capital mediante acciones emitidas con prima) ni la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad (en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad).

⁽⁹⁷⁾Art. 19.2 TRLITPAJD

Empresas no comunitarias

Las entidades no sujetas al impuesto sobre operaciones societarias⁹⁸ 63, por la aplicación de los criterios de territorialidad y residencia del apartado b del artículo 6.1 del texto refundido de la LITPAJD, que lleven a cabo, por medio de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de tráfico en territorio español, estarán obligadas a tributar por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las españolas, por la parte de capital que destinen a estas operaciones.

⁽⁹⁸⁾Art. 20 TRLITPAJD

No obstante, las entidades con domicilio social o sede de dirección efectiva en un Estado miembro de la Unión Europea diferente de España no están sujetas a la modalidad de operaciones societarias cuando realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español, ni tampoco cuando las entidades con sede de dirección efectiva en países que no pertenezcan a la Unión Europea tengan su domicilio social en un Estado miembro de la Unión Europea diferente de España.

Dada la finalidad del impuesto de gravar operaciones de financiación empresarial desplazando la tributación por transmisiones patrimoniales onerosas, a los efectos del gravamen sobre operaciones societarias **se equiparan a las sociedades:**

1) Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos. Este supuesto constituye una exigencia comunitaria que incorpora la Ley 29/1991, de 16 de diciembre. No obstante, se trata de un supuesto extraño a nuestro ordenamiento jurídico.

2) Los contratos de cuentas en participación⁹⁹.

⁽⁹⁹⁾Art. 239 del Código de Comercio.

3) La copropiedad de barcos¹⁰⁰.

⁽¹⁰⁰⁾Arts. 589 del Código de Comercio y 146 del Reglamento del Registro Mercantil.

4) La comunidad de bienes¹⁰¹: la constituida por actos *inter vivos* que realice actividades empresariales; o la originada por actos *mortis causa* si continúa la explotación del negocio en régimen de indivisión durante más de tres años, de acuerdo con el art. 22 TRLITPAJD.

⁽¹⁰¹⁾Art. 392 CC

3.6.2. Sujetos pasivos y cuantificación

Se pueden distinguir los siguientes **sujetos pasivos** de la modalidad de operaciones societarias:

1) **Contribuyente**¹⁰². Sean cuales sean los pactos en contra, están obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, por un lado, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes, por los bienes y derechos recibidos, en los supuestos de disolución de sociedades y reducción del capital social; y, por el otro, la sociedad, en el resto de los supuestos.

(102) Art. 23 TRLITPAJD

2) **Responsable subsidiario**¹⁰³: Se designan subsidiariamente responsables del pago del impuesto a los promotores, administradores o liquidadores que hayan intervenido en el acto sujeto al impuesto, siempre que se hayan hecho cargo del capital aportado o hayan entregado los bienes.

(103) Art. 25 TRLITPAJD

Asimismo, el TRLITPAJD especifica cuál debe ser la base imponible¹⁰⁴ del impuesto en cada una de las operaciones sujetas, pero sin seguir un criterio homogéneo, según se resume a continuación:

(104) Art. 25 TRLITPAJD

1) **Constitución y aumento de capital**. En este ámbito se distinguen, por un lado, las sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios (la base imponible es el importe nominal del capital social, fijado en un inicio o ampliado, con la adición de las primas de emisión exigidas); y, por el otro, las sociedades que no limiten la responsabilidad (la base imponible es el valor neto de las aportaciones, es decir, el valor real de los bienes o derechos minorado por las cargas y gastos deducibles, así como por el valor de las deudas que se encuentren a cargo de la sociedad con motivo de la aportación).

2) **Aportaciones de los socios** que no supongan un aumento del capital social: la base imponible es la misma que en el caso de constitución o la ampliación de sociedades que no limiten la responsabilidad.

3) **Traslados**: la base imponible es el haber líquido de que disponga la sociedad el día que se adopte el acuerdo.

4) **Disminución de capital y disolución**: la base imponible es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos ni deudas.

El **tipo de gravamen**¹⁰⁵ único y proporcional aplicable sobre la base liquidable, que coincide con la base imponible, es del 1% para todas las operaciones sujetas.

(105) Art. 26 TRLITPAJD

3.7. Actos jurídicos documentados

La modalidad de actos jurídicos documentados tiene por **objeto** gravar la documentación de determinados actos o negocios jurídicos y se justifica por el valor añadido o por la mayor protección que supone la formalización documental en el ordenamiento jurídico. Por ello, para muchos autores su naturaleza jurídica se aproxima a la de una tasa. Como impuesto, resulta criticable su existencia, pues no grava una auténtica manifestación de capacidad económica.

Por lo que respecta a la **estructura** de esta modalidad de actos jurídicos documentados, existen tres modalidades: documentos notariales, documentos mercantiles y documentos administrativos.

3.7.1. Documentos notariales

1) Hecho imponible

Están sujetos al hecho imponible las escrituras, las actas y los testimonios notariales, los cuales se extenderán necesariamente en papel timbrado, lo que constituye la **cuota fija**¹⁰⁶.

⁽¹⁰⁶⁾Art. 31.1 TRLITPAJD

Asimismo, darán lugar al devengo de una **cuota variable**¹⁰⁷ las primeras copias de escrituras y actas notariales cuando concurren las circunstancias siguientes:

⁽¹⁰⁷⁾Art. 31.2 TRLITPAJD

- a) Que tengan por objeto una cantidad o cosa valuable.
- b) Que se trate de actos o contratos inscribibles en los registros de la propiedad, mercantil o de la propiedad intelectual.
- c) Que estos actos no estén sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones ni a transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias.

La cuota variable, en los casos que sea procedente, se superpone o se exige sin perjuicio de la cuota fija. Además, hay que tener en cuenta que no están sujetas al impuesto las copias simples.

2) Sujeto pasivo

Es sujeto pasivo¹⁰⁸ del impuesto el adquirente del bien o derecho y, si no, quienes insten o soliciten los documentos o aquellos en cuyo interés se expidan tales documentos.

Como ejemplos de documentos sujetos a cuota variable se pueden citar las hipotecas, los préstamos empresariales gravados con IVA o la cancelación de una condición resolutoria que contenga una carta de pago.

⁽¹⁰⁸⁾Art. 29 TRLITPAJD

3) Base imponible

Actos jurídicos documentados

Su origen se remonta a la antigua Ley del Timbre del Estado y ha ido evolucionando hacia un gravamen meramente formal, que además se ha vaciado progresivamente de contenido. Existen muchas voces autorizadas que proponen su supresión.

Documentos sujetos a cuota variable

Sirve de base imponible para la determinación de la cuota variable¹⁰⁹:

(109) Art. 30 TRLITPAJD

a) En las primeras copias de las escrituras públicas y las actas notariales, salvo las de protesto: el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. En el caso de derechos reales de garantía y escrituras que documenten préstamos con garantía, la base imponible será el importe de la obligación o capital garantizado, incluidas las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos (si no consta expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses). Finalmente, en la posposición y mejora de jerarquía de las hipotecas o de cualquier otro derecho de garantía, la base imponible estará constituida por la total responsabilidad asignada al derecho que empeore de jerarquía, y en la igualación de jerarquía, la base imponible se determinará por el importe total de la responsabilidad correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar.

b) En las actas de protesto: la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que haya dado lugar al protesto.

4) Cuota tributaria

Distinguimos dos tipos de cuotas tributarias:

a) Cuota fija: papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario.

b) Cuota variable: se le aplica el tipo del 0,50% subsidiariamente a lo que establezca la comunidad autónoma competente.

Tipo autonómico

Por ejemplo, en Cataluña el tipo general es del 1,2%, pero se establece un tipo reducido del 0,1% para los préstamos hipotecarios de viviendas de protección oficial, las adquiridas por jóvenes y por personas con discapacidad.

3.7.2. Documentos mercantiles

1) Hecho imponible

Los documentos mercantiles¹¹⁰ que se sujetan a tributación son, en primer lugar, las letras de cambio y documentos que realicen la función de giro o sustituyan a las letras; en segundo lugar, los resguardos o certificados de depósito transmisibles; y, por último, los activos financieros de rendimiento implícito, como pagarés, bonos, obligaciones y otros títulos análogos emitidos en serie por un plazo no superior a dieciocho meses que merezcan dicha calificación.

(110) Art. 33.1 TRLITPAJD

A efectos de este impuesto, se entiende que un documento cumple una función de giro¹¹¹ cuando acredita una remisión de fondos o un signo equivalente de un lugar a otro, o implica una orden de pago, aunque sea en el mismo documento en que se ha dado la orden, o cuando en el mismo figura la cláusula “a la orden”.

(111) Art. 33.2 TRLITPAJD

2) Sujeto pasivo

A título de **contribuyente**, está obligado al pago el librador de la letra de cambio o su primer tenedor en España si ha sido expedida en el extranjero; o bien el emisor de los demás documentos. Por otra parte, son **responsables solidarios**¹¹² las personas o entidades que intervengan en la negociación o cobro de los efectos sujetos.

⁽¹¹²⁾Arts. 34 y 35 TRLITPAJD

3) Base imponible

Según el tipo de documento, el art. 36 TRLITPAJD fija las bases imponibles siguientes:

- a) Letras de cambio y documentos análogos: la cantidad girada, que se elevará al doble si el plazo de vencimiento supera los seis meses, contados a partir de la fecha de emisión.
- b) Certificados de depósito: su importe nominal.
- c) Pagarés, bonos, obligaciones y otros títulos análogos: el importe del capital que la entidad emisora se comprometa a reembolsar.

Fraccionamiento de letras

El art. 36.2 TRLITPAJD, para evitar el fraude fiscal que supone el fraccionamiento de la letra de cambio, dado el carácter progresivo del tipo de gravamen aplicable, establece la acumulación de las letras a los efectos liquidatorios, si no es que se presenta una prueba en contra.

4) Cuota tributaria

La ley establece una escala única de tipo de gravamen de carácter progresivo para letras de cambio, documentos que realicen una función de giro o que suplan a las letras y los certificados de depósito.

En relación con los documentos análogos a las letras de cambio y a los certificados de depósito, la tributación se lleva a cabo por medio del uso de un timbre móvil, de acuerdo con la misma escala aplicable a las letras de cambio. No obstante, el Ministerio de Hacienda podrá autorizar el pago en metálico en sustitución del uso de efectos timbrados.

Limitación de la letra de cambio

La extensión de la letra de cambio en un efecto timbrado de cuantía inferior y la falta de presentación dentro del plazo cuando el pago se deba efectuar en metálico privan a estos documentos de la fuerza ejecutiva que les atribuyen las leyes.

3.7.3. Documentos administrativos

1) Hecho imponible

Los únicos documentos administrativos sujetos hoy a este gravamen son la rehabilitación y la transmisión de grandezas y títulos nobiliarios; y las anotaciones preventivas que se practiquen en los registros públicos en cuanto tengan por objeto una cantidad o cosa valuable y no hayan sido ordenadas de oficio por la autoridad judicial.

Lectura recomendada

Por lo que respecta al concepto de rehabilitación y transmisión sujetas, podéis ver el art. 43 TRLITPAJD.

2) Sujeto pasivo

Están obligados al pago¹¹³, a título de contribuyentes en las grandezas y títulos nobiliarios, los beneficiarios; y en las anotaciones preventivas, quienes las soliciten.

(113) Art. 41 TRLITPAJD

3) Base imponible y cuota

a) La rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios¹¹⁴ tributa con una cantidad fija, que se determina por la aplicación de una escala de doble entrada, en función del tipo de título o grandeza y de la modalidad de la transmisión.

(114) Art. 43 TRLITPAJD

b) Las anotaciones preventivas¹¹⁵, que tributan en metálico al tipo de gravamen del 0,50% sobre el valor del derecho o interés que se garantice, se publique o se constituya, valor que se adopta como base imponible de dicho gravamen.

(115) Art. 44 TRLITPAJD

3.8. Disposiciones comunes

1) Beneficios fiscales

Las exenciones¹¹⁶ que el TRLITPAJD clasifica en subjetivas, objetivas y sectoriales son consideradas aplicables a las tres modalidades de gravamen (transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados), salvo lo que se dispone respecto a las letras de cambio, los documentos que las suplan o que realicen la función de giro, así como la cuota fija de los documentos notariales.

(116) Art. 45 TRLITPAJD

No obstante, la misma configuración de algunas exenciones (que se aplican solo a una de las modalidades) contradice esta afirmación, como, por ejemplo, los números 10 y 11 del art. 45.I.B TRLITPAJD.

Entre las exenciones subjetivas se encuentran las automáticas y las rogadas. Asimismo, entre las exenciones objetivas se incluyen determinados supuestos que, en realidad, deberían calificarse como supuestos de no sujeción, como son los casos siguientes:

a) Las adjudicaciones de bienes a los cónyuges¹¹⁷ por disolución de la sociedad de gananciales.

(117) Art. 45.I.B.3 TRLITPAJD

b) Las entregas de dinero¹¹⁸ que constituyen el precio de bienes o el pago de servicios, créditos o indemnizaciones.

(118) Art. 45.I.B.4 TRLITPAJD

c) Determinados anticipos sin interés¹¹⁹.

(119) Art. 45.I.B.5 TRLITPAJD

En el primer caso, nos encontramos ante una especificación y no una adquisición de derechos, como en la disolución de cualquier comunidad de bienes. En el segundo, el precio constituye un elemento configurador del hecho imponible adquisición patrimonial, puesto que esta última sólo se grava si es onerosa; o bien es una adquisición de renta, no de patrimonio (el pago de servicios constituye una renta del trabajo sujeta al IRPF); o bien no hay adquisición en sentido propio, sino sustitución de un bien (pago de un crédito), o reparación (indemnización por la pérdida o deterioro) del mismo. Y en el tercero, no hay onerosidad, de manera que tampoco se da el hecho imponible del impuesto.

Entre las **exenciones objetivas** más notables destacan la que afecta a los títulos valores, menos cuando encubran una transmisión de bienes inmuebles¹²⁰; las viviendas de protección oficial¹²¹ y los préstamos y depósitos en efectivo¹²².

Los préstamos hipotecarios

Dado que en el caso de las hipotecas y otros negocios jurídicos de garantía, cuando el negocio principal es el préstamo, sólo se tributa en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por el concepto de préstamo¹²³, si el préstamo está exento del mismo, la exención también afecta en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas a la hipoteca y a los otros negocios jurídicos de garantía.

Ahora bien, como la conexión entre el préstamo y la garantía se establece exclusivamente a efectos de las transmisiones patrimoniales onerosas, la exención de los préstamos no afecta a estas garantías a efectos de la modalidad de actos jurídicos documentados. Por lo tanto, las hipotecas y otros negocios jurídicos efectuados en garantía de préstamos exentos de IVA (concedidos por entidades financieras) deberán tributar por actos jurídicos documentados, y no sólo por la cuota fija, sino también por la cuota variable que prevé el art. 31.2 TRLITPAJD.

En cambio, las hipotecas en garantía de préstamos exentos de transmisiones patrimoniales onerosas (concedidos entre particulares) no deberán tributar por la cuota variable de actos jurídicos documentados, ya que la hipoteca está sujeta (y exenta) de transmisiones patrimoniales onerosas.

2) Comprobación de valores

El TRLITPAJD¹²⁴ prevé la posibilidad de comprobar el valor real de los bienes y derechos que constituyen la base imponible del impuesto, recurriendo a los medios del art. 57 LGT y, sobre todo, a la tasación pericial contradictoria.

El resultado de esta comprobación, impugnado por los interesados si surgieran valores superiores a los declarados, no será objeto necesariamente de notificación separada, de manera que la impugnación, para la que también están legitimados los transmitentes, se podrá plantear por medio de un recurso de reposición o una solicitud de tasación pericial contradictoria, dentro de los plazos de reclamación de las liquidaciones que deban considerar los nuevos valores. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultara inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible.

Lectura recomendada

Por lo que respecta a los excesos de adjudicación, consulta la STS de 17 de diciembre de 1997.

⁽¹²⁰⁾Art. 45. I.B.9 TRLITPAJD

⁽¹²¹⁾Art. 45.I.B.12 TRLITPAJD

⁽¹²²⁾Art. 45.I.B.15 TRLITPAJD

⁽¹²³⁾Art. 15.1 TRLITPAJD

⁽¹²⁴⁾Arts. 46 a 48 TRLITPAJD

La solicitud de **tasación pericial contradictoria** suspende los plazos de ingreso y de reclamación contra la liquidación girada si el valor comprobado no ha sido objeto de notificación separada.

3) Devengo

Sin perjuicio de la eficacia suspensiva de las condiciones, los términos, los fideicomisos o cualquier otra limitación, el TRLITAPJD¹²⁵ sitúa el devengo del impuesto en:

(125) Art. 49 TRLITPAJD

a) En las transmisiones patrimoniales onerosas, el día que se lleve a cabo el acto o contrato.

b) En las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados, el día que se formalice el acto sujeto.

Es importante destacar que la fecha de realización del acto o contrato (transmisiones patrimoniales onerosas) no coincide con el momento del nacimiento o la constitución del derecho real, como es el caso del derecho real de hipoteca, cuya inscripción registral posee un carácter constitutivo. Del mismo modo, en las operaciones societarias, la fecha de formalización del acto sujeto es, en la mayoría de los casos, diferente de la fecha del acuerdo social o del nacimiento, si es el caso, de la personalidad jurídica.

4) Devolución

De acuerdo con lo que se ha expuesto con anterioridad sobre la delimitación del hecho imponible y el principio de calificación, cuando se acredite en los términos del art. 57 TRLITPAJD que el hecho imponible no ha tenido lugar, porque se ha declarado la nulidad, la rescisión o la resolución del acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución del impuesto, o bien a la rectificación de este último si ha obtenido algún efecto lucrativo.

Se exceptúan expresamente de este derecho a la devolución del impuesto:

- a) El supuesto de rescisión o resolución por incumplimiento del sujeto fiscalmente obligado al pago del impuesto.
- b) La resolución o rescisión por acuerdo mutuo, que se considerará un nuevo acto sujeto a tributación.
- c) El ejercicio del retracto convencional en las compraventas con pacto de retro, acto que, asimismo, está sujeto al mismo en los términos vistos con anterioridad.

Efecto lucrativo

El efecto lucrativo a efectos de devolución se define en los apartados 2 y 3 del art. 57 TRLITPAJD, que también regula su liquidación.

3.9. Gestión del impuesto

1) Competencia

La titularidad de la gestión y la liquidación del impuesto¹²⁶ corresponden a las delegaciones y administraciones de la AEAT y, si procede, a las oficinas con funciones análogas de las comunidades autónomas que tengan cedida la gestión del impuesto. Asimismo, estas últimas podrán regular los aspectos sobre la gestión y liquidación del impuesto y, si no hay, se aplicarán las normas establecidas en el TRLITPAJD. En concreto, la competencia para la aplicación del impuesto y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponderá a la Administración tributaria de la comunidad autónoma a la que se atribuya su rendimiento según los puntos de conexión aplicables de acuerdo con las normas reguladoras de la cesión de impuestos a las comunidades autónomas.

(126) Art. 56 TRLITPAJD

2) Obligaciones formales

Existen dos tipos de obligaciones formales. Por un lado las obligaciones que corresponden al **contribuyente**, obligado al pago del impuesto, como son la obligación de declarar, presentar los documentos comprensivos de los hechos imponibles, autoliquidar el impuesto e ingresarlo. Y, por otro lado, las obligaciones que corresponden a **terceros**, fundamentalmente notarios, jueces y funcionarios.

No obstante, no es preciso presentar en las oficinas liquidadoras los documentos que enumera el art. 54.2 TRLITPAJD (entre otros, las letras de cambio, los contratos de arrendamiento, las actas de protesto y los documentos intervenidos por fedatarios públicos que formalicen la transmisión de valores negociables).

El presentador del documento¹²⁷ tiene, por el solo hecho de la presentación, carácter de mandatario de los obligados al pago, y las notificaciones que le lleguen y las diligencias que suscriba tendrán plenos efectos para los obligados.

(127) Art. 56.4 TRLITPAJD

Entre las obligaciones formales que corresponden a terceros destacan:

(128) Art. 52 TRLITPAJD

a) Las obligaciones de información por suministro¹²⁸ que la ley impone a los órganos judiciales y a los notarios, quienes tienen la obligación de remitir periódicamente a las oficinas liquidadoras una relación de los actos y documentos que pueden ocasionar el devengo de este impuesto.

(129) Art. 54.1 TRLITPAJD

b) La obligación de los juzgados y tribunales de remitir a las oficinas liquidadoras una copia autorizada de los documentos¹²⁹ que admitan en que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación.

3) Garantías

Además del **derecho de afección**, la ley regula una serie de cautelas o medidas que tienden a asegurar el cumplimiento del impuesto, y que afectan especialmente a funcionarios públicos o terceros que intervienen en determinados actos sujetos.

A menos que se justifique el pago, la exención o la no sujeción al impuesto, estas medidas consisten en prohibir:

a) La admisión y los efectos en oficinas o registro público de ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto¹³⁰.

(130) Art. 54.1 TRLITPAJD

b) La entrega de bienes a personas diferentes de su titular¹³¹, obligación que incumbe a los órganos judiciales, bancos, cajas de ahorro, asociaciones, sociedades, funcionarios, particulares y otras entidades públicas o privadas.

(131) Art. 53.1 TRLITPAJD

c) El cambio de sujeto pasivo¹³² de cualquier tributo que suponga directa o indirectamente una transmisión sujeta a este impuesto.

(132) Art. 55 TRLITPAJD

Actividades

Casos prácticos

1. Determinad la sujeción al IVA de las operaciones que se indican a continuación y la calificación procedente de entrega de bienes o prestación de servicios que corresponda.

a) El señor Martínez, trabajador de la empresa Pinturas Industriales, S. A., se dedica, durante un fin de semana, a pintar el apartamento de un amigo que está a punto de casarse, de manera gratuita y empleando el material de la empresa Pinturas Industriales, S. A.

b) La empresa Producciones Metálicas, S. A., se encuentra en proceso de informatización de sus actividades comerciales. Con este propósito, compra en unos grandes almacenes un paquete de programas estándar para el procesamiento de textos, hojas de cálculo y bases de datos. También compra a una empresa de software, Innovación Tecnológica, S. A., un programa de contabilidad hecho a medida de las características propias de su actividad empresarial.

c) La empresa Casamaca, S. A., se dedica a la construcción. Comienza la construcción de unas viviendas, pero antes de acabar, por motivos de falta de liquidez, se ve obligada a vender la obra a otra empresa promotora, la empresa Palacio de Oro, S. A. Esta empresa promotora acaba la construcción de las viviendas y a su vez las vende a otra inmobiliaria, La Casa Segura, S. A., la cual, por su parte, las vende a diversos particulares y empresas.

d) El señor Pérez participa en el capital de la sociedad El Roble, S. A. A raíz de la disolución de esa empresa, se adjudican al señor Pérez 18.030,36 euros y material de oficina valorado en 6.010,12 euros.

2. Vuestro amigo Carlos, residente en Ciudad Real, desea comprarse un coche nuevo y está dudando entre comprarse un coche con unas emisiones de dióxido de carbono de 130 g/km y otro con unas emisiones de 90 g/km. Asesorad a Carlos sobre cuál es el tipo impositivo del impuesto sobre determinados medios de transporte aplicable en cada caso, suponiendo que su comunidad autónoma no haya aprobado ningún tipo de gravamen.

3. El señor Rodríguez vende al señor Martín, el 1 de junio de este año, un apartamento en Sitges por un importe de 72.121,45 euros. En lugar de acudir a una entidad de crédito para financiar la operación, ambos deciden pactar la entrega de una entrada de 24.040,48 euros y pagar el resto (48.080,97 euros más el 10% de interés anual) a plazos durante cuatro años. En garantía del pago aplazado, se establece una cláusula resolutoria. Asimismo, se acuerda elevar las operaciones descritas a escritura pública. No obstante, cuando la Administración tributaria comprueba el valor declarado del apartamento, lo eleva a 84.141,69 euros. Transcurridos los cuatro años pactados, se procederá a cancelar la cláusula resolutoria por medio de la oportuna escritura pública.

Determinad la tributación de esta operación por el ITPAJD, así como quién será el sujeto pasivo.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. Los servicios profesionales de abogacía, a efectos del IVA, se consideran prestados...

- a) en el lugar donde esté la sede de la actividad económica de quien los preste.
- b) en el lugar donde tenga fijado el domicilio el sujeto pasivo.
- c) en el lugar donde esté la sede del destinatario de los servicios, a no ser que esté domiciliado en un país de la Unión Europea y no sea un sujeto pasivo del impuesto.

2. Las adquisiciones intracomunitarias en el IVA se gravan en...

- a) el lugar de origen de los productos.
- b) la aduana.
- c) el lugar de destino de los productos.

3. El hecho imponible de la importación en el IVA...

- a) se refiere tanto a bienes como a servicios.
- b) requiere que el importador tenga la condición de empresario o profesional.
- c) Ninguna de las anteriores.

4. Las exenciones en el IVA...

- a) suponen la inexistencia de gravamen y, por tanto, no se produce la repercusión al adquirente del bien o destinatario de los servicios.
- b) originan en todo caso la pérdida del derecho a deducir las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad exenta.
- c) se aplican siempre de manera automática y no hace falta el reconocimiento por la Administración, a petición de los interesados.

5. ¿En qué momento se produce el devengo de los impuestos especiales en los supuestos de fabricación?

- a) Cuando se fabrica el producto.
- b) Cuando tiene lugar la salida de la fábrica del producto.
- c) En el momento de la entrega del bien al adquirente.

6. La condición de contribuyente en los impuestos especiales de fabricación viene dada por...

- a) la realización del presupuesto de hecho (fabricación, importación o introducción).
- b) el perfeccionamiento del presupuesto de hecho mediante el devengo.
- c) la presentación de la declaración-liquidación del tributo.

7. El hecho imponible del impuesto especial sobre determinados medios de transporte consiste en...

- a) la primera matriculación definitiva en España de determinados medios de transporte.
- b) la adquisición de determinados medios de transporte.
- c) la puesta en circulación de determinados medios de transporte.

8. En el ITPAJD...

- a) las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de operaciones societarias son incompatibles entre sí.
- b) las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de operaciones societarias son compatibles entre sí.
- c) las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de actos jurídicos documentados, cuota fija, son incompatibles entre sí.

9. El sujeto pasivo de transmisiones patrimoniales onerosas en las transmisiones de bienes o derechos en el ITPAJD es...

- a) el transmitente, en todo caso.
- b) el adquirente, en todo caso.
- c) el adquirente, salvo que exista pacto en contra.

10. Al efecto de calcular la base imponible de transmisiones patrimoniales onerosas en el ITPAJD, el valor real de los bienes se obtiene...

- a) restando del valor del bien tanto las cargas y los gravámenes que le resten valor como las deudas.
- b) restando del valor del bien las cargas y gravámenes que le resten valor, pero no las deudas.
- c) restando del valor del bien las deudas.

Solucionario

Casos prácticos

1.

a) El señor Martínez, trabajador de la empresa Pinturas Industriales, S. A. realiza una operación no sujeta a IVA, ya que aunque utiliza material de la empresa Pinturas Industriales, S. A., trabaja a título personal y no en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Por consiguiente, el señor Martínez no debe repercutir ningún IVA a su amigo. Con todo, el señor Martínez emplea materiales de la empresa Pinturas Industriales, S. A. para una actividad ajena a la propia de la empresa, lo cual constituye un supuesto de autoconsumo de servicios que está sujeto a IVA (art. 12.2 LIVA). Por tanto, la empresa Pinturas Industriales, S. A. debería devengar el IVA correspondiente por esta operación de autoconsumo.

b) Los programas de ordenador adquiridos por la empresa Producciones Metálicas, S. A. en unos grandes almacenes constituyen una entrega de bienes sujeta al IVA, ya que así lo prevé el número 7.º del apartado 2.º del art. 8 LIVA respecto al “suministro de productos informáticos normalizados, comprensivos del soporte y los programas o informaciones incorporados al mismo”. Evidentemente, los programas de ordenador estándar de procesadores de textos, hojas de cálculo y bases de datos cumplen el requisito indicado en el mismo precepto si se han “producido en serie, de forma que puedan ser utilizados indistintamente por cualquier consumidor final”. No pasa lo mismo con el programa adquirido por Producciones Metálicas, S. A. en Innovación Tecnológica, S. A. En este caso, se trata de una prestación de servicios sujeta al IVA por aplicación del número 16.º del apartado 2.º del art. 11 LIVA, que lo establece así para “el suministro de productos informáticos específicos, considerándose accesoria a la prestación del servicio la entrega del correspondiente soporte”. El programa de contabilidad hecho a medida ha sido, en este sentido, “producido previo encargo del cliente”.

c) La entrega de las edificaciones que hace Casamaca, S. A. a Palacio de Oro, S. A. está sujeta a IVA y no está exenta de él; pero como la construcción no estaba acabada, no se considera primera entrega. En cambio, la transmisión de Palacio de Oro, S. A. a la empresa La Casa Segura, S. A. sí que tiene la condición de primera entrega, según el apartado 22.º del número 1 del art. 20 LIVA, y está sujeta a IVA y no está exenta de él, como sucedía en el caso anterior. Para acabar, la transmisión que hace la empresa La Casa Segura, S. A. tanto a particulares como a otras empresas, tiene la condición de segunda entrega y, por tanto, está exenta del IVA, en virtud de lo que se expone en el mencionado número 22 del apartado 1.º del art. 20 LIVA. No obstante, esta exención puede ser objeto de renuncia si se cumplen los requisitos establecidos en el apartado 2.º del art. 20 LIVA.

d) La adjudicación del material de oficina, valorado en 6.010,12 euros, al señor Pérez constituye una entrega de bienes sujeta a IVA, ya que el art. 4 LIVA determina esta sujeción de la transmisión de los elementos del patrimonio empresarial a los socios en los casos de cese en el ejercicio de las actividades económicas. Concretamente, el número 2.º del apartado 2.º del art. 8 LIVA considera entrega de bienes sujeta al impuesto las adjudicaciones de elementos del patrimonio empresarial “en caso de liquidación o disolución total o parcial” de las sociedades. Por consiguiente, la empresa El Roble, S. A. ha de repercutir al señor Pérez el IVA correspondiente.

2. La sujeción al impuesto especial sobre determinados medios de transporte, cedido a las comunidades autónomas, se produce por la primera matriculación definitiva en España o por la utilización de determinados medios de transporte, nuevos o usados. Teniendo en cuenta que una de las principales fuentes de contaminación es la originada por la circulación de los diferentes medios de transportes, la normativa reguladora de este impuesto ha sido modificada por la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de Calidad del Aire y Protección de la Atmósfera y, posteriormente por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el 2008, con el fin de reducir los niveles de contaminación atmosférica de forma que los vehículos más contaminantes tributen a un tipo de gravamen superior. En este sentido, en la regulación anterior, para cuantificar el impuesto se tenía en cuenta la cilindrada y el combustible utilizado por los vehículos (diesel y gasolina) y el tipo de gravamen variaba entre un 7% y un 12%. En cambio, en la regulación actual, la cuantificación del impuesto se basa en las emisiones de dióxido de carbono que provocan los vehículos y el epígrafe en el que se encuadre cada tipo de vehículo (los tipos oscilan entre el 0% y el 14,75%). Las emisiones oficiales de dióxido de carbono se acreditan, en su caso, mediante un certificado expedido al efecto por el fabricante o importador del vehículo salvo los casos en que estas emisiones consten en la tarjeta de inspección técnica o en cualquier otro documento de carácter oficial expedido individualmente respecto del vehículo de que se trate. De esta manera, en el territorio peninsular los vehículos cuyas emisiones oficiales de dióxido de carbono no sean superiores a 120 g/km, con excepción de los vehículos tipos “quad” y los vehículos provistos de un solo motor que no sea de combustión interna, con excepción de los vehículos tipos “quad”, están gravados a un tipo del 0%. En tanto, que los vehículos con emisiones de CO₂ superiores a 120 g/km e inferiores a 160 g/km, con excepción de los vehículos tipos “quad”,

tributan a un tipo de gravamen del 4,75% en el territorio peninsular. En el caso planteado, la matriculación del vehículo con emisiones de dióxido de carbono de 130 g/km estaría gravada con un tipo del 4,75%, mientras que la matriculación del vehículo con emisiones de 90 g/km tributaría al 0%.

3. La compraventa del apartamento constituye un hecho imponible gravado por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (art. 7.1.A TRLITPAJD), en el que la base imponible declarada es, en principio, de 72.121,45 euros (art. 10.1 TRLITPAJD). No obstante, en virtud del art. 46 de dicha norma, la Administración tributaria puede comprobar el valor declarado, supuesto que se da esta vez, y que eleva el importe de la base imponible mencionada hasta 84.141,69 euros. Por otro lado, el tipo impositivo vigente en Cataluña es del 8% (art. 11.1.a TRLITPAJD). Por tanto: $Cuota \times 84.141,69 \times 8\% = 6.731,33$ euros. El sujeto pasivo de este tributo, según estipula el art. 8.a TRLITPAJD, es el adquirente del bien, es decir, el señor Martín.

Respecto al impuesto de actos jurídicos documentados, la documentación en escritura pública tributa sólo por el gravamen fijo (art. 31.1 TRLITPAJD), y no por el proporcional, puesto que no se cumple el requisito de la no sujeción de la operación a transmisiones patrimoniales onerosas. El sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados es, igualmente, el adquirente del bien (art. 29 TRLITPAJD); es decir, el señor Martín.

En relación con la cláusula resolutoria pactada por los contratantes, el art. 7.3 TRLITPAJD las equipara, en cuanto al tratamiento tributario, a las hipotecas. Por tanto, se trata de un hecho imponible gravado por transmisiones patrimoniales onerosas (art. 7.1.B TRLITPAJD), cuya base imponible es el capital garantizado (48.080,97 euros) más los intereses pactados (10% anual durante cuatro años) (art. 10.2.c TRLITPAJD). Es decir: base imponible = $48.080,97 + (10\% \times 48.080,97 \times 4) = 67.313,36$ euros. Cuota (art. 11.1.b TRLITPAJD) = $67.313,36 \times 1\% = 673,13$ euros. El sujeto pasivo de este tributo, tal como dispone la letra c del art. 8 TRLITPAJD, es aquel a favor del cual se lleve a cabo el acto; es decir, el señor Martín, que es la persona que se beneficia de la cláusula resolutoria, que es accesoria a la compraventa o negocio principal.

En cuanto al impuesto de actos jurídicos documentados, la cláusula resolutoria tributa únicamente por el gravamen fijo (art. 31.1 TRLITPAJD), y es su sujeto pasivo el señor Martín, puesto que es el adquirente del bien del negocio principal (art. 29 TRLITPAJD). Con todo, no tributa por la cuota variable, dado que la operación está sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas (art. 31.2 TRLITPAJD). Por último, transcurridos los cuatro años, la cancelación de la cláusula resolutoria por medio de escritura pública tributará (si no varía la normativa aplicable) por el impuesto de actos jurídicos documentados, tanto en la cuota fija (art. 31.1 TRLITPAJD), como en la cuota variable (art. 31.2 TRLITPAJD), puesto que se trata de un acto valuable, inscribible en el Registro de la Propiedad y no sujeto al ISD ni al impuesto sobre operaciones societarias ni al de transmisiones patrimoniales onerosas, dado que el art. 7.1.B TRLITPAJD no grava la cancelación de derechos reales. El tipo impositivo vigente en Cataluña es del 1,5%. Por tanto: Base imponible (art. 10.2.c TRLITPAJD): 67.313,36 euros. Cuota = $67.313,36 \times 1,5\% = 1.009,70$ euros. El sujeto pasivo del impuesto de actos jurídicos documentados, en virtud del art. 29 TRLITPAJD, será el señor Martín, puesto que es la persona en cuyo interés se emite el documento mencionado.

Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. c

3. c

4. a

5. b

6. b

7. a

8. a

9. b

10. b