
Modalitats de l'ITPAJD

PID_00257544

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 5 hores



**Ana María Delgado García**

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret financer i tributari. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret financer i tributari. ESERP Business & Law School.

Tercera edició: febrer 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Tots els drets reservats
© d'aquesta edició, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Disseny: Manel Andreu
Realització editorial: Oberta UOC Publishing, SL



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

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Transmissions patrimonials oneroses	7
1.1. Fet imposable	7
1.1.1. Concepte	7
1.1.2. Operacions subjectes amb caràcter general	8
1.1.3. Transmissions patrimonials oneroses de béns i drets	9
1.1.4. Supòsits assimilats a les transmissions patrimonials	13
1.1.5. Constitució de drets	15
1.1.6. Supòsits de no-subjecció	18
1.2. Obligats tributaris	19
1.3. Base imposable	21
1.3.1. Determinació	21
1.3.2. Regles específiques per als drets	23
1.3.3. Regles especials	31
1.4. Tipus de gravamen i quota	32
2. Operacions societàries	36
2.1. Fet imposable	37
2.1.1. Operacions subjectes	37
2.1.2. Operacions no subjectes	38
2.1.3. Entitats assimilades a societats	40
2.2. Subjectes	40
2.3. Quantificació	41
2.3.1. Base imposable	41
2.3.2. Quota	42
3. Actes jurídics documentats	44
3.1. Documents notariais	45
3.1.1. Fet imposable	45
3.1.2. Subjecte passiu	49
3.1.3. Base imposable	49
3.1.4. Quota tributària	51
3.2. Documents mercantils	52
3.2.1. Fet imposable	52
3.2.2. Subjectes	53
3.2.3. Quantificació	54
3.3. Documents administratius	56
3.3.1. Fet imposable	56

3.3.2. Subjectes	58
3.3.3. Quantificació	58
Activitats	61

Introducció

Encara que parlem de l'ITPAJD, en realitat, la seva llei reguladora conté tres impostos diferents, agrupats sota una denominació única i amb algunes disposicions comunes, com s'ha vist en el mòdul anterior, de caràcter general. Aquest mòdul es dedica a analitzar aquestes modalitats.

En primer lloc, el gravamen sobre les transmissions patrimonials oneroses, de caràcter genèric, recau sobre les transmissions d'aquest tipus i sobre la constitució de drets reals i de contingut econòmic. En segon lloc, el gravamen sobre operacions societàries afecta les transmissions específiques que tenen lloc amb motiu de determinades operacions societàries (constitució, dissolució, reducció de capital, etc.), incompatible amb el gravamen sobre les transmissions patrimonials oneroses. I, en tercer lloc, el gravamen sobre actes jurídics documentats recau sobre la documentació de determinades operacions.

Per cadascuna de les tres modalitats impositives s'analitzaran el fet imposable, els contribuents i altres obligats tributaris i, finalment, els diferents elements de quantificació: base imposable, tipus de gravamen i quota tributària.

Objectius

Els principals objectius que es pretenen aconseguir mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

- 1.** Delimitar els fets imposables, supòsits de no-subjecció i d'exempció existents en les tres modalitats de l'impost.
- 2.** Identificar els contribuents i altres obligats tributaris de les diferents modalitats de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.
- 3.** Comprendre com es determina la base imposable de les diferents modalitats de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.
- 4.** Delimitar com s'aplica el tipus de gravamen i com es determina la quota tributària de les tres modalitats de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

1. Transmissions patrimonials oneroses

1.1. Fet imposable

1.1.1. Concepte

La modalitat de transmissions patrimonials oneroses té com a objecte el gravamen de determinades operacions de transmissió *inter vivos* i oneroses de béns i drets que integren el patrimoni de les persones físiques o jurídiques, i la constitució de determinats drets i negocis.

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

Les característiques que, amb caràcter general, han de reunir aquestes operacions són les següents:

1) S'han de tractar d'operacions efectuades a títol oneros. Convé subratllar que l'onerositat és un factor essencial en la producció del fet imposable, ja que només estan subjectes les transmissions en què intervingui preu o contraprestació, i les adquisicions gratuïtes queden subjectes a l'impost sobre successions i donacions.

2) Són transmissions patrimonials per actes *inter vivos*, de manera que en queden excloses les transferències patrimonials *mortis causa*. Excepcionalment, no obstant això, hi ha determinats actes *mortis causa* onerosos que no tributen ni per l'ISD ni tampoc per la modalitat de TPO, com és el cas del llegat realitzat pel testador al creditor en paga del seu crèdit.

3) Atès que l'impost grava les operacions realitzades entre particulars, són operacions no realitzades per empresaris o professionals en l'exercici de la seva activitat i, en principi, no subjectes a l'IVA (encara que ja es veurà que hi ha tres excepcions).

4) S'ha de produir en les operacions un desplaçament patrimonial de contingut econòmic. En efecte, es graven en aquesta modalitat de l'impost les adquisicions derivatives. No queden subjectes a TPO les adquisicions originàries, conseqüència de l'ocupació i de la prescripció, ni els increments patrimonials derivats del dret d'accessió.

El caràcter empresarial o professional

Ara bé, convé precisar que el caràcter empresarial o professional de l'operació és predicable del transmissor i no del comprador, de manera que una compravenda realitzada per un particular a un empresari està subjecta a TPO i la realitzada per un empresari o professional a un particular estaria subjecta a IVA.

1.1.2. Operacions subjectes amb caràcter general

L'opció del legislador de definir el fet imposable "adquisició" com a transmissió patrimonial obliga a diferenciar entre dues modalitats:

a) Les transmissions oneroses per actes *inter vivos* de tot tipus de béns i drets que integrin el patrimoni de les persones físiques o jurídiques (com la compravenda, la permuta i els supòsits en què es produeix una adquisició de béns o drets com la transmissió de crèdits i altres drets incorporals que regula el Codi civil en el mateix títol que la compravenda).

b) La constitució i l'ampliació de drets reals (com l'usdefruit), préstecs, fiances, arrendaments, pensions i concessions administratives, tret que aquestes últimes tinguin per objecte la cessió del dret a utilitzar infraestructures ferroviàries o immobles o instal·lacions en ports i aeroports.

La finalitat d'aquesta estructura consisteix a donar cabuda en el fet imposable, juntament amb les adquisicions derivatives o traslatives, a les adquisicions de béns o drets que presenten les **característiques** següents:

- Neixen o es constitueixen en virtut d'un pacte *inter vivos*.
- Impliquen una disminució i un augment patrimonial correlatiu per a les parts (amb independència del pagament del preu) o, millor dit, una limitació i ampliació de facultats de contingut patrimonial correlatives; però que no existien prèviament com a bé separat i independent en el patrimoni del transmissor, o subjecte que sofreix la limitació patrimonial¹.

⁽¹⁾Article 7.1 TRLITPAJD.

Precisions entorn del fet imposable

Convé posar en relleu que aquests fets imposables només són gravats en la mesura en què tinguin una causa onerosa, per la qual cosa les operacions lucratives queden fora de l'àmbit d'aplicació de l'ITPO i són gravades per l'ISD.

En tot cas, les transmissions efectuades en el marc de les diferents situacions per les quals pot travessar una societat estan subjectes només a la modalitat d'operacions societàries, per la seva incompatibilitat amb ITPO.

D'altra banda, s'ha d'assenyalar que la contraprestació lliurada en l'adquisició també està subjecta a ITPO (com passa en el cas de la permuta, segons l'article 23 del RITPAJD). Ara bé, si la contraprestació consisteix en una suma de diners, aquesta contraprestació n'està exempta (art. 45.I.B.4 TRLITPAJD).

A més de subratllar el caràcter de *numerus apertus* que posseeixen els drets reals en el nostre ordenament, juntament amb els drets esmentats en l'article 7.1 del TRLITPAJD, cal incloure-hi com a **subjectes** a l'impost:

- Les condicions resolutòries explícites, que el TRLITPAJD assimila als drets reals de garantia, en concret a les hipoteques².

⁽²⁾Article 7.3 TRLITPAJD.

- Les parceries i els subarrendaments, que s'equiparen als arrendaments³.

⁽³⁾Article 7.4 TRLITPAJD.

Així mateix, la llei inclou expressament com a transmissió de béns o drets la subrogació en els drets del creditor pignoratiu, hipotecari o anticrètic, que tributa pel tipus establert per a la constitució dels drets reals de garantia⁴. Excepcionalment, la llei considera que es tracta d'un acte gravable, com a consolidació del domini, l'extinció del dret real d'usdefruit⁵, però no l'extinció dels altres drets reals.

⁽⁴⁾Articles 16 TRLITPAJD i 13 RITPAJD.

⁽⁵⁾Article 14.1 TRLITPAJD.

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

De la mateixa manera, en les transmissions amb pacte de retre, l'exercici en el termini del dret de retracte o la seva extinció per caducitat representen una **recuperació del domini** que la llei declara expressament subjecta⁶.

⁽⁶⁾Articles 14.3 TRLITPAJD i 46 RITPAJD.

Aquest gravamen s'explica per la consideració de la constitució i la transmissió del dret a retreure com a actes gravables separatament del gravamen que recau sobre la transmissió del bé o dret afectat pel pacte de retre, malgrat la coordinació que s'estableix entre aquests actes per determinar les respectives bases imposables.

1.1.3. Transmissions patrimonials oneroses de béns i drets

Com s'ha assenyalat anteriorment, estan subjectes a l'impost les transmissions oneroses *inter vivos* dels béns i drets integrants del patrimoni tant de les persones físiques com jurídiques. En particular, cal destacar els següents supòsits de transmissió: béns immobles, títols valor, adquisició en subhasta a condició de cedir, permuta, transacció, transmissió amb clàusula de retre, transmissió de drets mitjançant l'exercici dels quals es puguin obtenir béns determinats i la transmissió de la totalitat del patrimoni empresarial.

1) **Béns immobles.** Quan es transmeten tant béns immobles com drets que recaiguin sobre aquests béns, les operacions queden subjectes a la modalitat de TPO, sempre que el transmissor no sigui subjecte passiu de l'IVA, o bé, tot i que ho sigui, l'operació estigui exempta de l'IVA i no s'hagi renunciat a aquesta exempció.

Operacions exemptes de l'IVA

- Lliuraments de terrenys rústics i altres que no siguin edificables, en els termes de l'article 20.1.20 de la LIVA. Aquesta exempció comprèn les edificacions existents sobre els terrenys que siguin accessoris a l'explotació agrícola.
- Segons i ulteriors lliuraments d'edificacions (art. 20.1.22 LIVA).
- Transmissió de drets reals de gaudi sobre béns immobles, en virtut del que disposa l'article 20.1.23 de la LIVA; exempció que no és renunciàble.

Exemples

El Sr. González, empresari individual dedicat a la compravenda de terrenys, construcció i venda d'edificacions, transmet al Sr. Martínez un terreny edificable.

Es tracta d'una transmissió subjecta i no exempta de l'IVA i, per tant, no subjecta a TPO (en canvi, la formalització de l'operació mitjançant una escriptura pública sí que està subjecta a la quota gradual de la modalitat de documents notariais d'AJD).

La Sra. Ramírez ven a una empresa constructora un terreny en el qual aquesta construirà un bloc de pisos.

La transmissió no està subjecta a IVA, ja que la Sra. Ramírez no té la condició de subjecte passiu de l'IVA. Per tant, l'operació està subjecta a TPO.

L'empresa Conreu, SA, transmet a l'empresa Ramat, SA, una finca rústica agrícola, en la qual està enclavat un xalet.

Aquesta transmissió està subjecta, però exempta de l'IVA. L'exempció afecta tant la mateixa finca com el xalet, ja que és una edificació accessòria de l'explotació agrícola, i per tant està subjecta a TPO (tret que es renunciï a l'exempció de l'IVA, cas en què la formalització de l'operació en escriptura pública estaria subjecta a la quota gradual de la modalitat de documents notariais d'AJD).

2) Títols valor⁷. Amb caràcter general, la transmissió de valors (admesos o no a cotització oficial) estan exempts de TPO, i també d'IVA. Ara bé, tributen per TPO en els dos supòsits següents:

- Quan els valors transmesos representin parts alíquotas del capital social o patrimoni de societats, fons, associacions i altres entitats l'actiu de les quals estigui constituït almenys en el 50% per immobles situats en territori nacional, sempre que l'adquirent obtingui la titularitat total del patrimoni o, almenys, una posició que els permeti exercir el control sobre aquestes entitats. En el cas de societats mercantils, aquest control es considera obtingut quan directament o indirectament s'aconsegueixi una participació en el capital social superior al 50%.
- Quan les accions o participacions socials transmeses hagin estat rebudes per les aportacions de béns immobles realitzades amb motiu de la constitució de societats o l'ampliació del seu capital social, sempre que entre la data d'aportació i la de transmissió no hagi transcorregut un termini d'un any.

⁽⁷⁾ Article 314 del text refós de la Llei del mercat de valors.

Còmput del 50%

Per al còmput del 50% de l'actiu constituït per béns immobles, no es tenen en compte els immobles, excepte terrenys i solars, que formin part de l'actiu circulat d'entitats que es dediquin de manera exclusiva a la construcció o promoció immobiliària.

Cal tenir en compte que, des de la reforma de l'article 108 de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del mercat de valors per part de la disposició final primera de la Llei 7/2012, de 29 d'octubre, de modificació de la normativa tributària i presupostària i d'adequació de la normativa financera per a la intensificació de les actuacions en la prevenció i lluita contra el frau, s'estableix que, per determinar la base imposable, només es tindran en compte els immobles d'aquelles societats que tinguin un actiu format, com a mínim, per un 50% d'immobles no subjectes a activitats empresarials o professionals. Actualment, està regulat en l'article 314 del text refós de la Llei del mercat de valors, aprovat pel Reial decret legislatiu 4/2015, de 23 d'octubre.

3) Adquisicions en subhasta a condició de cedir⁸. La normativa reguladora de l'impost es refereix de manera expressa a les adquisicions esdevingudes en subhastes a condició de cedir. En aquests casos, si el postor al qual s'adjudiqui la rematada fa ús del dret a cedir el bé adquirit en el mateix acte de la subhasta, es liquida una única transmissió a favor del cessionari i no del postor.

⁽⁸⁾Article 20 RITPAJD.

Ara bé, si la declaració d'haver fet la postura per cedir es realitza després de la celebració de la subhasta, s'efectuen dues liquidacions: una, a l'adjudicatari de la rematada, i una altra, al cessionari d'aquella.

4) Permutes⁹. En les permutes de béns o drets, com que es produeixen dues transmissions (cadascun dels contractants s'obliga a donar un bé o dret a canvi d'un altre bé o dret), es practiquen també dues liquidacions, i s'hi aplica el tipus de gravamen corresponent a la naturalesa moble o immoble dels béns o drets adquirits. En conseqüència, cada permutant tributa pel valor comprovat dels que adquireixi, llevat que el valor declarat sigui més alt o bé hi sigui aplicable el que disposa l'article 21 del RITPAJD.

⁽⁹⁾Article 23 RITPAJD.

Comprovació i diferències de valor

Quan, en les transmissions oneroses per actes *inter vivos* de béns i drets, el valor comprovat a efectes de la modalitat TPO excedeixi el consignat per les parts en el corresponent document en més del 20% d'aquest i aquest excés superi els 12.020,24 euros (sense perjudici de la tributació que correspongui sobre el valor consignat per la modalitat expressada), comporta per al transmissor i per a l'adquirent els efectes tributaris dels increments patrimonials derivats de transmissions a títol lucratiu.

Exemple

El Sr. Fernández transmet a la Sra. Peláez un apartament i, en contraprestació, la Sra. Peláez transmet al Sr. Fernández un pis. El valor declarat de totes dues transmissions és de 120.000 euros; si bé, un cop practicada una comprovació de valors, l'Administració determina un valor comprovat per al pis de 130.000 euros.

La transmissió de l'apartament a la Sra. Peláez està subjecta a TPO i es liquida a partir de la base imposable de 120.000 euros, aplicant-hi un tipus del 7%. De manera que la quota tributària és de 8.400 euros.

Al seu torn, la transmissió del pis al Sr. Fernández també està subjecta a TPO, i, igualment, es liquida per una base imposable de 120.000 euros i s'hi aplica un tipus del 7%. Novament, la quota tributària és de 8.400 euros. No obstant això, en aquest cas, després de la comprovació de valors, l'Administració practicarà una liquidació complementària per TPO per la diferència de valor. Així, la nova liquidació tindrà un import de 700 euros (10.000 × 7%).

5) Transaccions¹⁰. Quan ens trobem en presència de transaccions, l'impost es liquida segons el títol pel qual s'adjudiquin, es declari o es reconeguin els béns o drets litigiosos (i si no hi consta, pel concepte de transmissió onerosa).

⁽¹⁰⁾Articles 14.5 TRLITPAJD i 28 RITPAJD.

6) Vendes amb clàusula de retre¹¹. En les transmissions de béns i drets amb clàusula de retre, el transmissent es reserva el dret a recuperar la cosa venuda amb l'obligació de reemborsar el preu de venda i les despeses, i disposa del termini de quatre anys (si no hi ha un pacte exprés) per a exercir el dret a retreure (amb el límit de deu anys), en els termes dels articles 1507 i 1508 del CC.

⁽¹¹⁾Article 46 RITPAJD.

Operacions realitzades en les vendes amb clàusula de retre

- La transmissió de béns i drets amb clàusula de retre.
- La transmissió del dret a retreure.
- L'exercici del dret de retracte en termini.
- L'extinció del dret a retreure pel transcurs del termini acordat o fixat legalment.
- L'exercici del dret a retreure un cop transcorregut el termini acordat o deu anys des de la data del contracte.

En la transmissió de béns i drets amb clàusula de retre, serveix de base de l'impost el preu declarat si és igual o superior als dos terços de valor comprovat d'aquells.

En la transmissió del dret a retreure en termini, serveix de base la tercera part d'aquest valor (tret que el preu declarat sigui més alt).

En exercir el dret de retracte en termini (l'acordat o el legal), serveixen de base les dues terceres parts del valor comprovat dels béns i drets retrets, sempre que sigui igual o superior al preu de la retrocessió.

En l'extinció del dret a retreure, serveix de base la diferència, si n'hi ha, entre la base de la liquidació anteriorment practicada (ja que es gira a l'adquirent dels béns o drets la liquidació complementària oportuna) i el total valor comprovat dels béns.

En l'exercici del dret a retreure un cop transcorregut el termini estipulat o el legalment establert (deu anys), es liquida l'impost en concepte de nova transmissió.

7) Transmissions de drets mitjançant l'exercici dels quals puguin obtenir béns determinats. En aquests casos, l'impost s'exigeix pels mateixos conceptes i aplicant-hi els mateixos tipus de gravamen que en el cas de les efectuades en els mateixos béns i drets.

8) Transmissió de la totalitat del patrimoni empresarial. Sempre que no estiguin subjectes a l'IVA, han de tributar per la modalitat de TPO els lliuraments de béns immobles inclosos en la transmissió de la totalitat d'un patrimoni empresarial.

Pròrroga del termini de retreure

La pròrroga del termini de retreure no està subjecta a la modalitat de TPO, sense perjudici de la seva tributació, quan escaigui, per la modalitat d'AJD.

1.1.4. Supòsits assimilats a les transmissions patrimonials

Es consideren transmissions patrimonials a efectes de liquidació i pagament de l'impost, segons el TRLITPAJD, amb la finalitat d'evitar el frau de la llei, els supòsits següents¹²:

⁽¹²⁾Article 7.2 TRLITPAJD.

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

Adjudicacions per al pagament de deutes

Quant a les adjudicacions per al pagament de deutes, els adjudicatariis que en el termini de dos anys transmetin al creditor com a pagament del crèdit els mateixos béns o drets que els van ser adjudicats i els que els transmetin a un tercer per a aquest objecte, dins del mateix termini, poden exigir la devolució de l'impost satisfet per les adjudicacions.

No obstant això, la liquidació per la transmissió a l'adjudicatari no es practica si en presentar el document acreditatiu de l'adjudicació a la liquidació de l'impost es justifica que l'adjudicatari ja havia alienat o adjudicat els béns al creditor dins el termini reglamentari i que s'ha satisfet l'impost corresponent a aquesta transmissió.

Concepte de les diferents adjudicacions

En l'adjudicació en paga de deutes, l'adjudicatari és creditor de l'adjudicador per un crèdit propi. El deutor lliura al creditor una prestació diferent de la deguda al creditor, que l'accepta extingint el deute.

En l'adjudicació per a pagament de deutes, l'adjudicatari és deutor de tercers per la cessió de deutes i béns feta per l'adjudicador. L'adjudicació comporta el lliurament de béns per part del deutor a un tercer, i aquest ha d'abonar el deute amb aquests béns o amb el producte de la seva venda.

En l'adjudicació en paga d'assumpció de deutes, l'adjudicatari rep determinats béns per tal que amb aquests o amb el seu producte pugui pagar els deutes de l'adjudicador. L'adjudicatari assumeix un deute de l'adjudicador i, com a contrapartida o preu, rep un bé o dret d'un valor anàleg al del deute assumit.

Les adjudicacions en paga d'assumpció de deutes tàcits no estan subjectes a TPO. Així passa, per exemple, en les compravendes o donacions de béns immobles gravats amb hipoteca quan el comprador o el donatari se subroguen en la posició del deutor hipotecari (el venedor o el donant).

La subjecció a TPO de les adjudicacions en paga d'assumpció de deutes

L'article 29 del RITPAJD incloïa originàriament, en el fet imposable d'aquesta modalitat de l'impost, les adjudicacions en paga d'assumpció de deutes en equiparar-les a les adjudicacions en pagament.

No obstant això, l'STS de 5 de desembre de 1998 va anul·lar aquest precepte reglamentari, ja que aquest fet imposable no estava establert en el TRLITPAJD. Posteriorment, es va modificar l'article 7.2.A del TRLITPAJD per incloure-hi, com a fet imposable, que les adjudicacions expressessin el pagament d'assumpció de deutes.

b) Els excessos d'adjudicació declarats¹³, que tenen lloc quan es produeix una diferència positiva entre el valor de la quota ideal que correspon a un comuner o coparticip i el valor de la quota que se li adjudica efectivament, excepte

⁽¹³⁾Que resulten dels valors declarats pels mateixos interessats.

els que sorgeixen si es compleix el que disposen els articles 821 (llegat d'una finca de difícil divisió), 829 (millora que s'assenyala en una cosa determinada), 1056.2 (pare que vol conservar indivisa una explotació i que l'assigna en testament només a un dels fills) i 1062.1 del Codi civil (bé indivisible o que amb la seva divisió desmereixi molt i s'assigna només a un dels hereus), com en el cas de béns indivisibles.

En aquests supòsits es graven les adjudicacions efectuades a una persona en el que supera la participació que li correspon legalment o contractualment, com passa en les liquidacions de societats mercantils o comunitats de béns i en la dissolució del règim econòmic matrimonial de guanys.

L'operació se sotmet a gravamen per l'impost que correspongui a l'adjudicació i per l'excés per TPO. S'ha de tenir present que només estan subjectes a TPO els excessos d'adjudicació que es produeixin a títol oneros.

c) Els excessos d'adjudicació que es puguin produir en les adquisicions *mortis causa* com a conseqüència de la comprovació de valors si hi concorren les condicions previstes legalment: quan el valor comprovat de l'adjudicat a un dels hereus o legataris excedeixi el 50% del valor que li correspondria en virtut del seu títol, tret que els valors declarats siguin iguals o superiors als establerts en l'impost sobre el patrimoni.

d) Els expedients de domini, les actes de notorietat, les actes complementàries de documents públics als quals es refereix el títol VI de la Llei hipotecària i els certificats expedits a l'empara de l'article 206 d'aquesta última Llei. Aquests supòsits queden subjectes a gravamen per TPO, llevat que s'acrediti que s'ha satisfet l'impost, o l'exempció o no-subjecció a aquest, per la transmissió dels mateixos béns, el títol dels quals se supleixi amb l'atorgament d'aquests documents, excepte respecte a la prescripció, el termini de la qual es computa des de la data de l'expedient, l'acta o el certificat.

Conceptes

L'expedient **de domini** és el procediment que pot seguir el propietari que no té un títol escrit de domini, per aconseguir-ne l'habilitació i obtenir la inscripció del seu dret en el Registre de la Propietat.

Les **actes de notorietat** s'utilitzen per acreditar i fixar fets notoris sobre els quals fonamentar o declarar un dret amb intervenció notarial.

Les **actes complementàries** de documents públics serveixen per a la immatriculació de finques quan no s'acrediti de manera fefaent el títol adquisitiu del transmissiu.

Els **certificats** expedits a efectes de l'article 206 de la Llei hipotecària permeten la inscripció de béns immobles pertanyents a l'Estat, la província, el municipi, corporacions de dret públic i l'Església catòlica.

Lectura recomanada

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

L'adjudicació de béns entre els comuns

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

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

e) Els reconeixements de domini a favor d'una persona determinada (que signifiquen una declaració de propietat a favor d'una persona determinada), aplicant-hi l'impost en la modalitat de TPO en les mateixes condicions que les ja examinades per al cas dels expedients, actes i certificats.

1.1.5. Constitució de drets

Així mateix, estan subjectes a la modalitat de TPO la constitució de drets reals, préstecs amb garantia, fiances, arrendaments, pensions i concessions administratives.

1) **Drets reals.** Tributen per la modalitat de TPO la constitució tant dels drets reals de gaudi com dels drets reals de garantia.

S'inclouen entre els drets reals de gaudi¹⁴ l'usdefruit, ús i habitació, superfície, servituds i censos (emfitèutics, reservatius i consignatius).

Al seu torn, els drets reals de garantia¹⁵ estan integrats per la hipoteca immobiliària, hipoteca mobiliària, penyora, penyora sense desplaçament i anticresi.

2) **Préstecs amb garantia**¹⁶. La constitució de les fiances, i dels drets d'hipoteca, penyora i anticresi, en garantia d'un préstec, tributen únicament pel concepte de préstec quan es compleixen els dos requisits següents: que la concessió del préstec i la constitució de les garanties s'efectuïn simultàniament i, d'altra banda, que en atorgar el préstec estigui prevista la constitució posterior de la garantia.

Així mateix, es liquiden com a préstecs personals els comptes de crèdit, el reconeixement de deute i el dipòsit retribuit.

Per finalitzar, convé recordar que, al marge d'aquests casos, tant els préstecs com els actes equiparats al préstec gaudeixen de l'exempció reconeguda en els articles 45.I.B.15 de la LITPAJD i 88.I.B.15 del RITPAJD.

3) **Fiances.** Les fiances estan subjectes a la modalitat de TPO, amb independència de si hi ha o no retribució al fiador, quan es compleixin els requisits següents¹⁷: que no estiguin subjectes a IVA perquè les presten empresaris o professionals en l'exercici de la seva activitat; que no siguin accessòries d'operacions de préstec i de supòsits assimilats (ja que tributen, en aquest cas, únicament pel concepte de préstec en TPO), i, finalment, que tinguin caràcter

Adquisicions realitzades mitjançant un mandatari o gestor

Segons el que preveu l'article 19 del RITPAJD, en les adquisicions realitzades mitjançant un mandatari o gestor, la declaració o el reconeixement de propietat o un altre dret es considera com una veritable transmissió, subjecta, en conseqüència, a TPO, encara que en el títol o document acreditatiu de què se suposa realitzada per poder o encàrrec no constin consignats de manera legal aquest caràcter i aquestes circumstàncies, i sense perjudici que l'actuació mitjançant un mandatari o gestor es pugui acreditar per qualsevol altre mitjà de prova.

⁽¹⁴⁾ Que permeten al seu titular la utilització o explotació, total o parcial, d'un bé d'altri, fins i tot, de vegades, l'adquisició dels béns que produeixen.

⁽¹⁵⁾ Que assegurin el compliment d'una obligació, de la qual és creditor el titular del dret real.

⁽¹⁶⁾ Articles 15 TRLITPAJD i 25 RITPAJD.

⁽¹⁷⁾ Articles 7.1.B i 15.1 TRLITPAJD i 25.1 RITPAJD.

Ampliació i extinció de la fiança

L'ampliació de la fiança subjecta a TPO també està subjecta a aquesta modalitat de l'impost, i la seva extinció no està subjecta ni a TPO ni a AJD.

convencional, ja que no hi estan subjectes les fiances establertes amb caràcter legal o imperatiu. Les fiances no subjectes a TPO no ho estan a la quota gradual d'AJD.

4) Arrendaments. Malgrat que els arrendaments són operacions subjectes a l'IVA, en alguns casos estan declarades exemptes. En aquest cas tributen per la modalitat de TPO. D'acord amb l'article 20.1.23 de la LIVA, n'estan exemptes els arrendaments que recauen sobre els béns següents: en primer lloc, els terrenys, incloent-hi les construccions immobiliàries de caràcter agrari utilitzades per a l'explotació d'una finca rústica, excepte les construccions immobiliàries dedicades a activitats de ramaderia independent de l'explotació del sòl, i, en segon lloc, els edificis, o part dels edificis, destinats de manera exclusiva a habitatges, incloent-hi els garatges i annexos accessoris a aquests últims i els mobles, arrendats juntament amb aquells.

Quant a això, convé assenyalar que, en virtut de l'article 14 del RITPAJD, s'assimilen als contractes d'arrendament els de parceria i els de subarrendament.

5) Pensions. Les pensions oneroses consistents en el lliurament d'una quantitat de diners amb caràcter periòdic i durant un cert període de temps a canvi d'un capital no es consideren operacions subjectes a l'IVA, atès que els lliuraments de diners no constitueixen el fet imposable d'aquest impost, i, per tant, estan subjectes a TPO.

Exemples

La Sra. Rupérez lliura al Sr. Antúnez 200.000 euros, i el Sr. Antúnez s'obliga a satisfer a la Sra. Rupérez una renda vitalícia mensual de 1.000 euros.

El lliurament del capital (200.000 euros) és una operació no subjecta a TPO (segons l'art. 45.I.B.4 TRLITPAJD). En canvi, sí que hi està subjecta la constitució de la renda vitalícia (art. 7.1.B TRLITPAJD).

La Sra. Rupérez lliura al Sr. Antúnez un pis, i el Sr. Antúnez s'obliga a satisfer a la Sra. Rupérez una renda vitalícia mensual de 1.000 euros.

Hem de distingir dos fets imposables de la modalitat de TPO: d'una banda, la constitució de la pensió (art. 7.1.B TRLITPAJD) i, de l'altra, la cessió de l'immoble com a contraprestació d'aquesta (art. 7.1.A TRLITPAJD).

No obstant això, no estan subjectes a TPO, en primer lloc, les pensions satisfetes per empresaris o professionals en l'exercici de la seva activitat, d'acord amb el que disposa l'article 7.5 del TRLITPAJD. En segon lloc, les pensions constituïdes sense que hi intervingui una contraprestació a títol lucratiu, *inter vivos* o *mortis causa*, ja que en aquest cas estan subjectes a ISD. I, finalment, les pensions constituïdes per imperatiu legal¹⁸ tampoc no estan subjectes a TPO, perquè no hi concorren les condicions de convenció ni d'onerositat en la seva constitució.

Arrendaments subjectes a IVA

Estan subjectes a l'IVA i, en conseqüència, no tributen per TPO els arrendaments següents, entre altres: arrendaments de local de negoci i arrendaments de places de garatge.

⁽¹⁸⁾ Com la pensió compensatòria que correspon al cònjuge en cas de separació de l'article 97 del CC.

Pensions no subjectes a TPO

Les pensions no subjectes a TPO no estan subjectes a AJD, ja que no són inscriptibles.

L'extinció de la pensió no està subjecta a la modalitat de TPO, però tampoc a la modalitat d'AJD.

6) Concessions administratives¹⁹. Estan subjectes a TPO no solament les concessions administratives que constitueixen un denominat dret real administratiu, sinó també les concessions de serveis públics.

(19) Article 7.1.B TRLITPAJD.

En aquesta línia, d'acord amb el que estableix l'article 9.9º de la LIVA, no estan subjectes a l'IVA les concessions i autoritzacions administratives, a excepció de les que tinguin per objecte la cessió del dret a utilitzar immobles o instal·lacions en ports, aeroports o infraestructures ferroviàries. Ara bé, aquestes concessions subjectes a IVA (i, per tant, no a TPO), si es formalitzen en una escriptura pública i es refereixen a béns immobles, sí que estan subjectes al gravamen gradual de la modalitat d'AJD (ja que són inscripcions en el Registre de la Propietat).

A més, l'article 13.2 del TRLITPAJD equipara les concessions administratives als actes i negocis administratius en què, com a conseqüència de l'atorgament de facultats de gestió de serveis públics o de l'atribució de l'ús privatiu o de l'aprofitament especial de domini o ús públic, s'origini un desplaçament patrimonial a favor dels particulars. En particular, no queden subjectes a l'impost les meres autoritzacions de drets preexistents o les llicències que es requereixin per a l'exercici d'una activitat personal del seu titular.

No-consideració de concessions

Segons la Consulta de la DGT de 15 d'abril de 2003, no tenen la consideració de concessions la cessió d'explotació de restaurants, cafeteries i hotels per part d'entitats públiques. En aquest cas l'Administració contribuent de l'IVA és la que repercutirà sobre el cànon que percebi l'IVA corresponent.

Quant a l'ampliació de les concessions, només està subjecta a TPO, segons l'article 7.1.B del TRLITPAJD, si comporta un increment patrimonial per al seu titular, per la qual cosa estan subjectes a aquesta modalitat de l'impost les pròrrogues de les concessions i l'ampliació del seu contingut material.

Pel que fa a la transmissió de les concessions, s'ha d'assenyalar que generalment constitueix una operació realitzada pel subjecte passiu de l'IVA en l'exercici de la seva activitat, i queda subjecta a l'IVA i no a TPO (també tributa pel gravamen gradual d'AJD si la transmissió es formalitza en una escriptura pública i és inscripció en el Registre de la Propietat perquè afecta o recau sobre immobles).

7) Ampliació de drets. D'acord amb el que preveu l'article 10.2 del RITPAJD, es liquida com a constitució de drets l'ampliació posterior del seu contingut, quan impliqui per al seu titular un increment patrimonial, el qual servirà de base per a l'exigència del tribut.

1.1.6. Supòsits de no-subjecció

Els supòsits de no-subjecció en la modalitat de TPO poden ser quatre: quan no estan els actes i contractes recollits expressament en la normativa legal i reglamentària reguladora de l'impost, la relació d'incompatibilitat i preferència de l'IVA, la relació d'incompatibilitat i preferència de la modalitat d'OS, o bé els supòsits que no tenen la consideració de transmissions oneroses *inter vivos* d'acord amb la normativa del tribut.

Deixant al marge la primera de les causes esmentades, en relació amb la segona, la no-subjecció com a conseqüència de la relació d'incompatibilitat i preferència de l'IVA, cal destacar que les transmissions subjectes a IVA²⁰ no resulten subjectes a la modalitat de TPO, a causa de l'esmentada relació d'incompatibilitat i preferència de l'IVA respecte de la modalitat de TPO²¹.

(20) Pel fet de ser realitzades per empresaris o per professionals en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional i quan constitueixin lliuraments de béns o prestacions de serveis subjectes a l'IVA.

(21) Article 30 RITPAJD.

De manera que, en principi, cap transmissió onerosa que produeixi el fet imposable de l'IVA està subjecta a la modalitat de TPO, en virtut del que disposen els articles 4 de la LIVA i 7.5 i 18 del TRLITPAJD. Ara bé, aquesta regla general presenta quatre excepcions.

En primer lloc, queden subjectes a la modalitat de TPO els lliuraments o arrendament de béns immobles exempts de l'IVA, llevat que es renunciï a l'exempció de què gaudeixen²², cas en què aquestes operacions quedarien subjectes a IVA i no a TPO. En segon lloc, la constitució i transmissió de drets reals d'ús i gaudi que recaiguin sobre béns immobles i que estiguin exemptes de l'IVA. En tercer lloc, les excepcions a l'exempció prevista per a la transmissió de valors en l'article 314 del text refós de la Llei del mercat de valors tributen en tot cas per la modalitat de TPO. I, en últim lloc, la transmissió onerosa *inter vivos* de la totalitat d'un patrimoni empresarial a favor d'un únic adquirent que continuï amb l'activitat no subjecta a IVA està subjecta a TPO quant als immobles i drets reals de gaudi sobre aquests compresos en la transmissió²³.

(22) En les circumstàncies i amb les condicions que recull l'article 20.2 de la LIVA.

(23) Article 7.5 TRLITPAJD.

Respecte a la tercera causa de no-subjecció, és a dir, la relació d'incompatibilitat i preferència de la modalitat d'OS, convé destacar que les transmissions constitutives o integrants de fets imposables subjectes a OS no poden resultar gravades per la modalitat de TPO, atesa la relació d'incompatibilitat que hi ha entre totes dues modalitats, segons el que estableix l'article 1.2 del TRLITPAJD. La qual cosa és conseqüència del caràcter alternatiu de totes dues modalitats i de l'especialitat del fet imposable de la modalitat d'OS.

I, finalment, en relació amb els supòsits que no tenen la consideració de transmissions oneroses *inter vivos* d'acord amb la normativa del tribut, cal assenyalar que són els següents²⁴:

(24) Article 31 RITPAJD.

a) Les adquisicions a títol gratuït, siguin *inter vivos* o *mortis causa*, que queden subjectes a l'ISD.

b) Les adquisicions a títol oneros *mortis causa*.

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

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

e) La recuperació del domini com a conseqüència del compliment d'una condició resolutòria expressa de la compravenda²⁵, sense que sigui necessària l'existència d'una resolució judicial o administrativa que ho declari.

(25) Sense perjudici de la liquidació corresponent pel concepte d'AJD.

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

Així mateix, el lliurament de diners en paga de l'adquisició d'un bé o dret constitueix un supòsit de no-subjecció, atesa la delimitació del fet imposable, si bé la llei²⁶ ho inclou entre els supòsits d'exempció.

(26) Apartat 1r.b de l'article 45 TRLITPAJD.

Finalment, cal destacar que els supòsits no subjectes a la modalitat de TPO poden incidir en la modalitat d'AJD si reuneixen els requisits que estableix l'article 31.2 del TRLITPAJD²⁷.

(27) Acte o contracte documentat notarialment, d'objecte valuable i inscripció en el Registre de la Propietat, Mercantil, de Béns Mòbils o de la Propietat Industrial, no subjecte, a més de la modalitat de TPO, a la d'OS o a l'ISD.

1.2. Obligats tributaris

En el marc dels obligats tributaris d'aquesta modalitat del tribut distingim:

1) **Contribuent.** D'acord amb la delimitació efectuada, el subjecte passiu realitzador del fet imposable és l'adquirent.

Per tant, la normativa reguladora de l'impost designa com a contribuent, amb independència dels pactes o acords entre les parts²⁸:

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

(28) Articles 8 TRLITPAJD i 34 RITPAJD.

Exemple

El Sr. Ordóñez compra a la Sra. Díez un pis de segona mà per un import de 140.000 euros.

El subjecte passiu, en qualitat de contribuent de TPO, és el Sr. Ordóñez, és a dir, el comprador (art. 8.a TRLITPAJD).

b) En els altres casos, al beneficiari o a la persona a favor de la qual es dugui a terme l'acte o contracte, en concret el prestatari, el creditor fiançat, l'arrendatari, el pensionista, etc.

Exemple

El Sr. Rupérez lloga a la Sra. Ramírez un habitatge per 500 euros al mes.

El subjecte passiu, en qualitat de contribuent de TPO, és la Sra. Ramírez, atès que és l'arrendatari (art. 8.f TRLITPAJD).

El Sr. Gómez lliura a la Sra. Pérez 200.000 euros, a canvi d'una renda vitalícia mensual de 800 euros.

El subjecte passiu és el pensionista, el Sr. Gómez (art. 8.g TRLITPAJD).

Supòsits específics de contribuents previstos i no previstos expressament en la normativa

Supòsits específics de contribuents previstos expressament en la normativa:

- En el cas d'expedients de domini, d'actes de notorietat, d'actes complementaris de documents públics i els certificats als quals es refereix l'article 206 de la Llei hipotecària: la persona que els promogui.
- En els reconeixements de domini realitzats a favor d'una persona determinada: aquesta persona.
- En la constitució de drets reals: la persona a favor de la qual es realitzi el corresponent acte.
- En la constitució de préstecs de qualsevol naturalesa: el prestatari.
- En la constitució de fiances: el creditor fiançat.
- En la constitució d'arrendaments: l'arrendatari.
- En la constitució de pensions: el pensionista.
- En la concessió administrativa: el concessionari.
- En els actes i contractes administratius equiparats a la concessió: el beneficiari.

Supòsits específics de contribuents no previstos expressament en la normativa:

- En les vendes amb pacte de retre: el venedor.
- En la constitució del dret de retracte: el venedor.
- En la transmissió del dret de retracte: l'adquirent.
- En l'exercici del dret de retracte: l'adquirent dels béns.
- En les transaccions: la persona que obtingui un increment en el seu patrimoni, i segons el títol de la seva adquisició.
- En les condicions resolutòries en garantia de preu ajornat: el venedor.

- En les adjudicacions en pagament: l'adjudicatari.
- En els excessos d'adjudicació: l'adjudicatari.
- En les permutes: els adquirents.

En els supòsits en què hi hagi una **pluralitat de subjectes passius**, l'article 35 del RITPAJD preveu que, si en un contracte hi ha una pluralitat de convencions, s'ha de determinar un subjecte passiu per a cadascuna d'aquestes convencions, tret que la normativa de l'impost estableixi una altra cosa (com passa en els préstecs hipotecaris).

2) **Responsable subsidiari.** La normativa reguladora de l'impost preveu tres supòsits de responsabilitat subsidiària²⁹:

(29) Articles 9 TRLITPAJD i 36 RITPAJD.

a) La del funcionari que autoritzi el canvi de subjecte passiu de qualsevol tribut (estatal, autonòmic o local) que impliqui, directament o indirectament, una transmissió patrimonial gravada per l'impost sense exigir prèviament la justificació del pagament de l'impost.

b) En el cas de la constitució de préstecs, la del prestador o arrendador que percebi, totalment o parcialment, el capital, els interessos o la cosa prestada, sense exigir al prestatari la justificació del pagament de l'impost.

c) En el cas de la constitució d'arrendaments, la de l'arrendador, si ha percebut el primer termini de renda, sense exigir a l'arrendatari la justificació del pagament de l'impost.

1.3. Base imposable

1.3.1. Determinació

Constitueix la base imposable de l'ITPAJD, segons els articles 10.1 del TRLITPAJD i 37 del RITPAJD, el valor real del bé transmès o del dret que es constitueix o cedeix. Solament són deduïbles les càrregues que disminueixin el valor real dels béns (com censos, pensions o servituds) i no són deduïbles els deutes (encara que estiguin garantits per penyora o hipoteca).

Comprovació del valor real

Atesa la configuració de la base imposable com el valor real, s'ha de tenir en compte que l'Administració tributària, en tot cas, pot comprovar el valor declarat pel contribuent.

Aquest valor s'obté de la manera següent:

1) **Segons la regla general per als béns.** En el cas dels béns, per mitjà de la deducció de les càrregues i els gravàmens que li restin valor, però no dels deutes, encara que estiguin garantits amb penyora o hipoteca, com s'acaba d'assenyalar.

Exemple

La Sra. Martínez, propietària d'un apartament a la platja que va comprar deu anys abans a una promotora immobiliària, decideix vendre'l a la seva amiga, la Sra. Fernández, per un preu de 150.000 euros.

Com que es tracta d'una segona o posterior transmissió d'habitatge, l'operació no tributa per l'impost sobre el valor afegit, sinó per l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses. La base imposable de l'impost és constituïda pel valor real del bé menys les càrregues que disminueixin aquest valor real, entre les quals no s'hi han d'incloure els deutes, ni encara que siguin per hipoteca.

La Sra. Fernández ha de declarar com a valor real el preu efectiu de la transmissió, sense perjudici d'una possible comprovació de valors que efectui l'Administració tributària de la corresponent comunitat autònoma. Per tant, en aquest cas, la base imposable puja a 150.000 euros.

2) Segons les regles específiques per als drets. En el cas dels drets, per l'aplicació de les regles específiques que conté la Llei de l'impost per a cada tipus de drets³⁰.

Així, doncs, en el cas dels drets, podem atendre l'esquema següent:

Base imposable de les transmissions patrimonials oneroses	
Operació o acte	Base imposable
Usdefruit	<ul style="list-style-type: none"> El valor de l'usdefruit temporal es reputa proporcional al valor total dels béns a raó del 2% per cada període d'un any, sense excedir el 70%. En els usdefruits vitalicis s'estima que el valor és igual al 70% del valor total dels béns quan l'usufructuari tingui menys de 20 anys, i minora, a mesura que augmenti l'edat, en la proporció de l'1% menys per cada any més, amb el límit mínim del 10% del valor total. El valor del dret de nua propietat es computa per la diferència entre el valor de l'usdefruit i el valor total dels béns.
Ús i habitació	<ul style="list-style-type: none"> El valor que resulti d'aplicar al 75% del valor dels béns sobre els quals s'imposaran les regles corresponents a la valoració dels usdefruits temporals o vitalicis, segons els casos.
Hipoteques, penyores i anticresis	<ul style="list-style-type: none"> L'import de l'obligació o capital garantit, incloses les sumes que s'assegurin per interessos, indemnitzacions, penes per incompliment o un altre concepte anàleg. Si no hi consta expressament l'import de la quantitat garantida, es prenen com a base el capital i tres anys d'interessos.
Drets reals no inclosos en apartats anteriors	<ul style="list-style-type: none"> El capital, preu o valor que les parts hagin pactat en constituir-los, si és igual o superior al que resulti de la capitalització a l'interès bàsic del Banc d'Espanya de la renda o pensió anual, o aquest últim si el primer és més alt.

⁽³⁰⁾Usdefruit; ús i habitació; hipoteca, penyora i anticresis; altres drets reals; arrendaments; pensions; títols valor; actes de notorietat per a inscripció d'aigües de reg; parceria; préstecs amb garantia personal; contractes de reconeixement de deute i de dipòsit retribuït; comptes de crèdit, i préstecs amb garantia hipotecària.

Base imposable de les transmissions patrimonials oneroses	
Operació o acte	Base imposable
Arrendaments	<ul style="list-style-type: none"> La quantitat total que s'hagi de satisfer per tot el període de durada del contracte. Quan no hi consti, es gira la liquidació i es computen sis anys, sense perjudici de les liquidacions addicionals que s'hi hagin de practicar, si continua vigent després del període temporal expressat. En els contractes d'arrendament de finques urbanes subjectes a pròrroga forçosa es computa, com a mínim, un termini de tres anys.
Pensions	<ul style="list-style-type: none"> La capitalització a l'interès bàsic del Banc d'Espanya, prenent del capital resultant la part que, segons les regles establertes per valorar els usdefruits, correspongui a l'edat del pensionista, si la pensió és vitalícia, o a la durada de la pensió, si és temporal. Quan l'import de la pensió no es quantifiqui en unitats monetàries, la base imposable s'obtindrà capitalitzant l'import anual del salari mínim interprofessional.
Transmissions de valors que es negocien en un mercat secundari oficial	<ul style="list-style-type: none"> El valor de cotització del dia en què tingui lloc l'adquisició o, si no, la del primer dia immediatament anterior al que s'hagin negociat, dins del trimestre immediat precedent.
Actes de notorietat que s'autoritzin per a inscripció d'aigües destinades al reg	<ul style="list-style-type: none"> La capitalització al 16% de la riquesa imposable assignada a les terres que es beneficiïn d'aquesta aigua.
Contractes de parcel·lació de finques rústiques	<ul style="list-style-type: none"> El 3% del valor cadastral assignat en l'IBI a la finca objecte del contracte, multiplicat pel nombre d'anys de durada del contracte.
Préstecs amb garantia personal del prestatari, els assegurats amb fiança i els contractes de reconeixement de deutes i de dipòsit retribuït	<ul style="list-style-type: none"> El capital de l'obligació o valor de la cosa dipositada.
Comptes de crèdit	<ul style="list-style-type: none"> El valor del crèdit que realment hagi utilitzat el prestatari.
Préstecs garantits amb penya, hipoteca o anticresi	<ul style="list-style-type: none"> Remissió al que disposa per a les hipoteques, penyones i anticresis.

1.3.2. Regles específiques per als drets

1) **Usdefruit.** És possible distingir dos grups d'operacions gravades quan es tracta de l'usdefruit: en primer lloc, el desmembrament del domini, és a dir, la constitució de l'usdefruit³¹; i, en segon lloc, la consolidació del domini, és a dir, l'extinció de l'usdefruit³².

⁽³¹⁾Articles 10.2 TRLITPAJD i 41 RITPAJD.

⁽³²⁾Articles 14 TRLITPAJD i 42 RITPAJD.

Pel que fa a la **constitució de l'usdefruit**, convé precisar que les diferents operacions que poden tenir lloc estaran subjectes a gravamen només si es realitzen a títol oneros.

Si el propietari del bé constitueix un usdefruit a favor d'una altra persona i manté la nua propietat, es gira liquidació a l'usufructuari per la constitució de l'usdefruit. Quan el propietari transmet a una persona l'usdefruit i a una altra la nua propietat, es gira a cadascuna la liquidació oportuna. I, finalment, si es produeix la transmissió per part del propietari de la nua propietat, però no de l'usdefruit (perquè el conserva per a si mateix), només tributa la transmissió de la nua propietat, atès que l'usdefruit roman en el patrimoni del seu propietari.

Atès que, des del punt de vista de la durada, hi ha dues classes d'usdefruit (temporal i vitalici), el legislador estableix regles de determinació de la base imposable diferenciades per a la constitució d'una modalitat i l'altra.

Així, en el cas de l'usdefruit temporal, la base imposable es calcula, amb caràcter general, en raó del 2% del valor real per cada any de durada de l'usdefruit. Ara bé, cal matisar aquesta regla amb les observacions següents: en primer lloc, el valor de l'usdefruit no pot ser superior al 70% del valor del bé; en segon lloc, no es computen els períodes inferiors a l'any, i, finalment, si la durada de l'usdefruit temporal és inferior a l'any, es comptaria un mínim del 2% del valor real del bé.

Quan es tracta d'un usdefruit vitalici, la base imposable és del 70% del valor total dels béns quan l'usufructuari tingui menys de vint anys, i es minora un 1% per cada any de més que tingui l'usufructuari, sense que aquest valor pugui ser inferior al 10% del valor total.

El valor del dret de la nua propietat s'obté, amb caràcter general, per la diferència entre el valor de l'usdefruit i el valor total dels béns (aquest valor total és la suma del valor de l'usdefruit més el valor de la nua propietat). No obstant això, en els usdefruits vitalicis temporals es valora la nua propietat aplicant-hi les regles de valoració d'usdefruits temporals i vitalicis i prenent la que doni menor valor a la nua propietat.

Exemple

El Sr. Pérez, propietari d'un apartament valorat en 500.000 euros, transmet la nua propietat a la Sra. Fernández i l'usdefruit al Sr. Sánchez, de 35 anys d'edat.

En aquest cas escau girar dues liquidacions: una a la Sra. Fernández per la transmissió de la nua propietat i una altra al Sr. Sánchez per la constitució de l'usdefruit.

En el cas de l'usdefruit la base imposable és de $500.000 \times 54\%$ ($89 - 35$, que és l'edat de l'usufructuari) = 270.000 euros.

D'altra banda, la base imposable en el cas de la transmissió de la nua propietat és de $500.000 \times 46\%$ ($100 - 54$, que és el valor de l'usdefruit) = 230.000 euros.

Quan es constitueixi un usdefruit a favor d'una pluralitat de persones, pot ser simultani o successiu³³. En el primer cas, la comunitat que es crea es regeix per les regles de les comunitats de béns. Mentre que, en el segon, el valor de

Fórmula de càlcul

Per simplificar el càlcul de la base imposable de l'usdefruit vitalici, s'hi pot aplicar la regla següent, segons la Consulta de la DFT de 27 de febrer de 1995: Base imposable (%) = $89 - \text{Edat de l'usufructuari}$.

⁽³³⁾Segons preveu l'article 469 CC.

la nua propietat es calcula tenint en compte l'usdefruit de més percentatge (el que correspongui a l'usufructuari de menor edat) i, quan s'extingeixi aquest usdefruit, el nu propietari pagarà en funció de l'augment de valor que experimenti la nua propietat, i així successivament a mesura que s'extingeixin els restants usdefruits successius.

Si es constitueix a favor de persones jurídiques l'usdefruit, però s'estableix per un termini superior a 30 anys o per un temps indeterminat, es considera fiscalment com una transmissió de plena propietat subjecta a condició resolutòria.

D'altra banda, en els casos d'usdefruit amb condició resolutòria diferent de la vida de l'usufructuari, es liquida l'impost com si es tractés d'un usdefruit vitalici. Un cop complerta la condició, es practica una nova liquidació en funció del nombre d'anys transcorreguts d'acord amb les regles de l'usdefruit temporal, i es fan les rectificacions oportunes a favor del Tresor o de l'interessat.

Finalment, la **renúncia** de l'usdefruit ja acceptat tributa com una donació de l'usufructuari al nu propietari³⁴.

Passant ja a la determinació de la base imposable en **la consolidació del domini** o extinció de l'usdefruit, cal assenyalar, d'entrada, que pot tenir lloc per un desmembrament a títol oneros o lucratiu. En el primer cas, el nu propietari tributa per TPO en el moment de la consolidació i en funció del valor del dret que ingressi en el seu patrimoni. Mentre que, en el segon, tributa per ISD.

Quan la consolidació es produeix en el nu propietari perquè s'ha complert el termini o ha mort l'usufructuari, la liquidació que s'exigirà al nu propietari per la consolidació serà pels mateixos conceptes i títol pels quals va adquirir en el seu moment la nua propietat. La base imposable d'aquesta liquidació es fixa sobre el percentatge pel qual no s'hagi liquidat l'impost en adquirir la nua propietat. Aquest percentatge necessari s'aplica sobre el valor que tinguin els béns en el moment de la consolidació del domini i no pel que tenia el bé en el moment de la constitució de l'usdefruit³⁵.

En canvi, si la consolidació es produeix en el nu propietari per un altre negoci jurídic (com una donació o transmissió onerosa), s'exigeix al nu propietari la més elevada de les liquidacions següents: la prevista per a les consolidacions per compliment del termini o mort de l'usufructuari, o bé la corresponent al negoci jurídic en virtut del qual s'extingeix l'usdefruit.

Si la consolidació es produeix en l'usufructuari, correspon a ell pagar la liquidació corresponent al negoci jurídic en virtut del qual adquireix la nua propietat. Mentre que, si la consolidació es produeix en un tercer que adquireix de manera simultània l'usdefruit i la nua propietat, es giraran dues liquidacions que comportaran en definitiva l'adquisició de la plena propietat.

Usdefruit a favor de cònjuges simultani

En el supòsit d'un usdefruit constituït a favor dels cònjuges simultàniament, s'hi apliquen les mateixes normes, i la liquidació es practica per la consolidació del domini solament en el moment de la defunció de l'últim cònjuge.

⁽³⁴⁾Article 41.6 RITPAJD.

⁽³⁵⁾El tipus de gravamen aplicable és el que estigui vigent en aquest moment.

2) **Drets reals d'ús i habitació**³⁶. En la constitució dels drets reals d'ús i habitació, la base imposable es determina aplicant-hi les regles de valoració dels usdefruits temporals o vitalicis, segons que correspongui, tot i que aplicant-hi els percentatges que resultin només sobre el 75% del valor del bé.

⁽³⁶⁾Articles 10.2.b TRLITPAJD i 41.6 i 42.8 RITPAJD.

Respecte a l'extinció d'aquests drets, cal diferenciar dos supòsits. En primer lloc, si hi ha usdefruit, en extingir-se els drets d'ús i habitació s'exigirà l'impost a l'usufructuari, pel que fa a l'augment del valor de l'usdefruit. Si l'usdefruit s'extingeix abans que aquests drets, el nu propietari està obligat a satisfer la liquidació per la consolidació parcial efectuada per l'extinció de l'usdefruit i per l'augment del valor de la nua propietat. I, en segon lloc, en cas que no hi hagi usdefruit, es practica la liquidació al nu propietari per aquesta extinció.

3) **Hipoteca, penyora i anticresi**³⁷. La base imposable de les hipoteques, penyores i anticresis es calcula per l'import de l'obligació o capital garantits. Obligació o capital garantits que comprenen: d'una banda, les sumes que s'assegurin per interessos (amb un màxim de cinc anys); en segon lloc, les indemnitzacions, i, finalment, les penes per incompliment o un altre concepte anàleg. Si no hi consta expressament l'import de la quantitat garantida, es pren per base el capital i tres anys d'interessos.

⁽³⁷⁾Articles 10.2.c i 15 TRITPAJD i 44 RITPAJD.

A aquests efectes, s'ha de precisar que la constitució d'un dret d'hipoteca per part d'un particular està subjecta a TPO; però si la constitueix un subjecte passiu de l'IVA, es tracta d'una operació subjecta a IVA però exempta i, en conseqüència, no subjecta a TPO.

Ara bé, aquests drets no tributen quan es constitueixen en garantia d'un préstec, si el concedeix un particular, i s'ha de tributar únicament per aquest últim concepte i no per la constitució de la hipoteca, penyora o anticresi. Encara que, si el préstec el concedeix un subjecte passiu de l'IVA, l'operació està subjecta i exempta de l'IVA, i, per això, no està subjecta a TPO.

Tampoc no és procedent la tributació per TPO en les hipoteques que garanteixin el preu ajornat en les transmissions empresarials de béns immobles subjectes a IVA i constituïdes sobre els mateixos béns transmesos³⁸.

⁽³⁸⁾Article 7.3 TRLITPAJD.

Finalment, ens hem de referir a les condicions resolutòries explícites de les compravendes de l'article 11 de la Llei hipotecària, que són les estipulades en un contracte de compravenda i que s'estableixen en garantia del pagament del preu ajornat. Segons els articles 7.3 TRLITPAJD i 12.2, 12.3 i 73 RITPAJD, aquestes condicions s'equiparen a les hipoteques que garanteixin el pagament del preu ajornat amb la mateixa finca venuda. No estan subjectes ni a IVA ni a TPO les condicions resolutòries explícites que garanteixin el pagament del preu ajornat en les transmissions empresarials de béns immobles subjectes a l'IVA. Igualment, tampoc no estan subjectes ni a IVA ni a TPO les hipoteques que garanteixin el preu ajornat en les transmissions empresarials de

béns immobles constituïdes sobre els mateixos béns transmesos. Per contra, si les transmissions empresarials d'immobles queden subjectes a TPO (com que estan exemptes de l'IVA), tributa per TPO la constitució de la condició resolutoria explícita de la compravenda en garantia del preu ajornat.

4) Altres drets reals³⁹. La normativa de l'impost disposa que els drets reals que no tinguin un tractament específic s'imputaran pel capital, preu o valor que les parts hagin pactat en constituir-los, si és igual o superior que el que resulti de la capitalització a l'interès bàsic del Banc d'Espanya de la renda o pensió anual, o aquest si aquell és inferior.

⁽³⁹⁾Articles 10.2.d TRLITPAJD i 45 RITPAJD.

Aquesta referència a l'interès bàsic del Banc d'Espanya s'ha de considerar efectuada al tipus d'interès legal dels diners que s'estableixi en la Llei de pressupostos generals de l'Estat.

5) Arrendaments⁴⁰. Quan es tracta d'arrendaments, la base imposable és determinada, en primer lloc, per l'import total de l'arrendament durant tot el període de durada del contracte. No obstant això, si no hi consta el període de durada, es computen sis anys sense perjudici que, si el contracte continua vigent una vegada transcorreguts els sis anys, es practicaran les liquidacions corresponents. En els contractes d'arrendament de finques urbanes subjectes a pròrroga forçosa es computa, com a mínim, un termini de durada de tres anys.

⁽⁴⁰⁾Article 10.2.b TRLITPAJD.

Exemple

El Sr. López lloga a la Sra. Sánchez un pis per 300 euros al mes, i en el contracte s'estipula una durada de l'arrendament de cinc anys.

L'arrendament està subjecte i no exempt de l'impost en la modalitat de TPO (art. 7.1.B TRLITPAJD). Per calcular la base imposable, hi apliquem l'article 10.2.i del TRLITPAJD. En resulta el següent: base imposable: $300 \times 12 = 3.600$; $3.600 \times 5 = 18.000$.

Respecte a la pròrroga dels arrendaments, cal assenyalar que, mentre que les pròrrogues forçoses dels arrendaments no queden subjectes a TPO, les pròrrogues convencionals sí que hi estan subjectes i tributen com a ampliació de drets.

Com ja es va assenyalar, l'article 14 del RITPAJD assimila els contractes de parceria i de subarrendament als d'arrendament. En particular, en els contractes de parceria de finques rústiques la base imposable està constituïda pel 3% del valor cadastral assignat en l'IBI a la finca objecte del contracte, multiplicat pel nombre d'anys de durada d'aquest.

6) Pensions⁴¹. La base imposable de les pensions es determina capitalitzant la pensió corresponent a una anualitat a l'interès bàsic del Banc d'Espanya. Al resultat obtingut de la capitalització s'apliquen els criteris fixats amb la finalitat de valorar els usdefruits⁴².

⁽⁴¹⁾Article 10.2.f TRLITPAJD.

⁽⁴²⁾Si és vitalícia es té en consideració l'edat del pensionista i si és temporal, la durada de la pensió.

Exemple

El 2011, la Sra. Gómez, de 82 anys, lliura al Sr. Pérez 200.000 euros, i el Sr. Pérez s'obliga a satisfer a la Sra. Gómez una renda vitalícia mensual de 1.000 euros.

La base imposable de les pensions es regula en l'article 10.2.f del TRLITPAJD. Aplicant aquest precepte a aquest cas, la base imposable s'obtindrà capitalitzant la pensió anual a l'interès bàsic del Banc d'Espanya (4%) i prenent del capital resultant la part que, segons les regles establertes per valorar els usdefruits, correspongui a l'edat del pensionista. Així, doncs: $1.000 \times 12 = 12.000 \times 25 (100 : 4) = 300.000$.

A aquesta quantitat s'han d'aplicar les regles dels usdefruits vitalicis que preveu l'article 10.2.a, paràgraf segon, del TRLITPAJD. D'aquesta manera, com que la Sra. Gómez té 82 anys, el valor de l'usdefruit serà del 10% i la base imposable serà $300.000 \times 0,1 = 30.000$. Aquesta quantitat és la base imposable corresponent a la constitució de la pensió. El tipus de gravamen aplicable és l'1% (art. 11.1.b TRLITPAJD); per tant, la quota tributària per la constitució de la pensió és de 300 euros.

Ara bé, si l'import de la pensió no es quantifica en unitats monetàries, la base imposable s'obté capitalitzant l'import anual del salari mínim interprofessional.

Finalment, per als supòsits de cessions de béns a canvi de pensions vitalícies o temporals, els articles 14.6 TRLITPAJD i 22 RITPAJFD estableixen que, quan la base imposable a efectes de la cessió dels béns sigui superior de més del 20% i en 12.020,24 euros a la de la pensió, el cessionari dels béns (adquirent) tributa pel valor en què totes dues bases coincideixin com si d'una transmissió de béns es tractés, tributant per l'ISD la diferència (entre el valor dels béns i el de la pensió) en concepte de donació.

7) **Títols valor**⁴³. En la transmissió de títols valor negociats en un mercat secundari oficial, la base imposable és el valor de cotització del dia en què s'adquireixin o, si no, la del primer dia immediat anterior al que s'hagin negociat, dins el trimestre immediat precedent.

En aquest punt, convé recordar que la transmissió de títols valor es declara exempta de l'impost, excepte alguns supòsits en què tributaria com si d'una transmissió d'immobles es tractés. Per això, aquesta norma no té efectivitat en la pràctica.

8) **Actes de notorietat**⁴⁴. La base imposable de les actes de notorietat que s'autoritzin per a la inscripció d'aigües destinades al reg, tant en el Registre de la Propietat com en els administratius, està constituïda per la capitalització al 16% de la riquesa imposable assignada a les terres que es beneficiïn d'aquestes aigües.

9) **Préstecs**⁴⁵. La constitució i ampliació de préstecs està subjecta i exempta de TPO⁴⁶. Quant a això, no hem d'oblidar que les garanties personals i reals accessòries dels préstecs no poden constituir fets imposables addicionals per TPO, en virtut del que disposa l'article 15 del TRLITPAJD.

Fets imposables en la cessió de béns

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

⁽⁴³⁾Articles 10.2.g TRITPAJD i 50.1 RITPAJD.

⁽⁴⁴⁾Articles 10.2.h TRITPAJD i 50.2 RITPAJD.

⁽⁴⁵⁾Articles 10.2.j TRITPAJD i 50.4 RITPAJD.

⁽⁴⁶⁾Art. 7.1.B i 45.I.B.15 TRLITPAJD.

No obstant això, malgrat aquesta exempció, la normativa de l'impost estableix una sèrie de regles per a determinar la base imposable. En els préstecs sense cap més garantia que la personal del prestatari, en els assegurats amb fiança i en els contractes de reconeixement de deute i de dipòsit retribuint, la base imposable ve donada pel capital de l'obligació o valor de la cosa dipositada. D'altra banda, en els casos de comptes de crèdit, el valor que s'ha de computar com a base imposable és el que realment hauria utilitzat el prestatari. I, finalment, en els préstecs garantits amb penyora, hipoteca i anticresi la base imposable és l'import de l'obligació o capital garantit⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Interessos, indemnitzacions, penes per incompliment o un altre concepte anàleg.

10) Promeses i opcions de contracte⁴⁸. D'acord amb el que disposa l'article 24 del RITPAJD, la promesa de venda de béns de qualsevol naturalesa s'entén sempre realitzada a títol oneros⁴⁹.

⁽⁴⁸⁾Article 50 RITPAJD.

⁽⁴⁹⁾Article 24 RITP.

Tant les promeses com les opcions de contracte s'assimilen als contractes als quals es refereixen, i la base imposable consisteix en el preu convingut. Si hi manca això, o si és inferior, es pren en consideració el 5% de la base aplicable a aquests contractes.

Concepte de promeses i opcions de contracte

Les promeses de contractes són convencions per les quals dues o més persones es comprometen a fer efectiva en temps futur la conclusió d'un determinat contracte que de moment no es pot subscriure com a definitiu (per exemple, el precontracte). Al seu torn, el contracte d'opció és el conveni pel qual una part concedeix a l'altra, per un temps fix i en determinades condicions, la facultat, deixada al seu arbitri, de decidir respecte a la subscripció d'un contracte principal.

11) Drets de tempteig i retracte⁵⁰. Els drets de tempteig i retracte, que poden tenir origen legal o convencional (art. 1521 i 1507 CC, respectivament), només queden subjectes a la modalitat de TPO si tenen caràcter convencional i es realitzen a títol oneros.

⁽⁵⁰⁾Article 46 RITPAJD.

Concepte dels drets de tempteig i retracte

Mitjançant el dret de tempteig, el seu titular té la facultat d'adquirir una cosa determinada en el moment en què el seu propietari decideix vendre-la.

Per mitjà del dret de retracte, el seu titular té la facultat d'adquirir una cosa determinada en el moment en què el seu propietari ja l'ha venut a un tercer.

En la transmissió de béns i drets amb clàusula de retre, serveix de base de l'impost el preu declarat si és igual o superior als dos terços de valor comprovat d'aquells.

En la transmissió del dret a retreure en termini, serveix de base la tercera part d'aquest valor (tret que el preu declarat sigui més alt).

Quan s'exerceix el dret de retracte en termini (l'acordat o el legal), serveixen de base les dues terceres parts del valor comprovat dels béns i drets retrets, sempre que sigui igual o superior al preu de la retrocessió.

En l'extinció del dret de retreure, serveix de base la diferència, si n'hi ha, entre la base de la liquidació anteriorment practicada (ja que es gira a l'adquirent dels béns o drets la liquidació complementària oportuna) i el valor total comprovat dels béns.

En l'exercici del dret de retreure un cop transcorregut el termini estipulat o el legalment establert (deu anys), es liquida l'impost en concepte de nova transmissió.

12) Concessions administratives⁵¹. La determinació de la base imposable de les concessions administratives es realitza d'acord amb els criteris següents. En primer lloc, si l'Administració exigeix al concessionari una quantitat total en concepte de preu o cànon, la base imposable consisteix en l'import d'aquesta quantitat. En segon lloc, si l'Administració exigeix al concessionari una quantitat fixa de manera periòdica, la base imposable és la suma total de les prestacions periòdiques⁵², o bé el resultat de capitalitzar al 10% la quantitat anual que hagi satisfet el concessionari⁵³.

En tercer lloc, si l'Administració exigeix al concessionari una quantitat variable de manera periòdica, la base imposable s'obté capitalitzant la quantitat corresponent al primer any⁵⁴, o bé capitalitzant la mitjana anual de les quantitats que s'hagin de satisfer durant la vida de la concessió⁵⁵.

En quart lloc, quan el concessionari estigui obligat a revertir a l'Administració béns determinats, es computa el valor del fons de reversió que aquell hagi de constituir⁵⁶.

Finalment, quan no es pugui determinar la base imposable a partir de les regles anteriors, cal atènyer-se als criteris següents: aplicant al valor dels actius fixos afectes un 2% per cada any de durada de la concessió⁵⁷; si hi manca la valoració anterior, s'ha de prendre l'assenyalada per la respectiva Administració pública, i, si manquen les dues regles anteriors, s'ha de fer pel valor que hagin declarat els interessats, i l'Administració pot comprovar els valors.

13) Transmissions en subhasta⁵⁸. En les transmissions realitzades mitjançant una subhasta pública, notarial, judicial o administrativa, la base imposable està determinada pel valor d'adquisició.

⁽⁵¹⁾Article 43 RITPAJD.

⁽⁵²⁾Quan la durada de la concessió és inferior a un any.

⁽⁵³⁾Si la durada de la concessió és superior a l'any.

⁽⁵⁴⁾Quan la variació deriva exclusivament de l'aplicació de clàusules de revisió de preus que prenguin com a referència índexs objectius de la seva evolució.

⁽⁵⁵⁾Quan la variació depèn d'altres circumstàncies i sempre que la raó matemàtica de la variació es conegui en el moment de l'atorgament de la concessió.

⁽⁵⁶⁾En compliment del que preveu l'RD 1643/1990, de 20 de desembre, o la norma que el substitueixi.

⁽⁵⁷⁾Amb el límit del mínim del 10% i sense que el màxim pugui excedir el valor dels actius.

⁽⁵⁸⁾Article 39 RITPAJD.

14) Transmissió de crèdits, drets o accions⁵⁹. En la transmissió de crèdits o drets mitjançant l'exercici dels quals s'hagin d'obtenir béns determinats i de possible estimació, s'exigeix l'impost pels mateixos conceptes i tipus que els que s'efectuïn d'aquests béns o drets⁶⁰. Ara bé, en els immobles en construcció la base imposable és el valor real del bé en el moment de la transmissió del crèdit o dret, sense que pugui ser inferior a l'import de la contraprestació satisfeta per la cessió.

⁽⁵⁹⁾Articles 17 TRLITPAJD i 16 i 47 RITPAJD.

⁽⁶⁰⁾Articles 17 TRLITPAJD i 16 RITPAJD.

Quan en la transmissió de crèdits, drets o accions, a canvi de béns determinats, no hi consti el valor, en el termini de deu dies s'ha de practicar una liquidació provisional sobre el valor que declarin els interessats, i s'ha de practicar una liquidació complementària definitiva una vegada conegut el veritable valor dels drets transmesos. Si en aquest termini de deu dies els interessats no declaren el valor, l'ha de fixar l'Administració, i practicar la liquidació. Finalment, quan l'Administració no pugui estimar el valor dels drets i les accions transmesos, ha d'ajornar la liquidació i ho ha de fer constar mitjançant una nota al peu del document⁶¹.

⁽⁶¹⁾Article 47 TRLITPAJD.

15) Censos emfitèutics i reservatius⁶². En la constitució de censos emfitèutics i reservatius, sense perjudici de la liquidació per aquest concepte, s'ha de practicar la liquidació corresponent a la cessió dels béns pel valor que tinguin, i deduir-ne el capital d'aquells.

⁽⁶²⁾Article 14.4 TRLITPAJD.

1.3.3. Regles especials

Finalment, convé fer referència a un parell de regles especials més: el principi d'accessió i la presumpció de deducció de càrregues.

En relació amb el **principi d'accessió**, l'article 18 del Reglament estableix que, en les transmissions a títol onerosos de terrenys o solars sobre els quals hi hagi una edificació, s'entén que comprenen tant el sòl com la volada, tret que el transmissor es reservi aquest o l'adquirent acreditat que el domini de l'edificació el va adquirir per qualsevol altre títol.

Per tant, som davant una presumpció *iuris tantum*, que facilita a l'Administració tributària la determinació del valor real de l'immoble transmès i que implica la transposició a l'àmbit tributari del principi civil de l'accessió.

Així, doncs, i en virtut d'aquesta, encara que no consti l'edificació en el document translatiu o registralment, la base imposable està constituïda pel valor total de l'immoble, que comprèn l'edificació existent sobre aquesta en el moment de la meritació.

Com ja s'ha dit, es tracta d'una presumpció que admet prova en contra, com pot ser la reserva per part de l'adquirent de la volada en el document translatiu, o bé l'acreditació per part de l'adquirent que a aquest li corresponia el domini

de l'edificació. El mitjà més habitual és que la llicència d'obres d'aquesta edificació figure al seu nom. També poden ser mitjans de prova l'existència d'un dret de volada o de sobreedificació a favor de l'adquirent del sòl.

Cal tenir en compte, també, que la presumpció es pot aplicar en els casos en què es retarda la documentació de la transmissió, de manera que l'adquirent, quan aquesta es formalitza, ja hagi iniciat o acabat una edificació sobre el bé immoble transmès; en aquests casos és d'especial rellevància disposar d'un mitjà de prova que en permeti l'enervació.

Finalment, convé precisar que, encara que el precepte comentat se situa des del punt de vista de la modalitat de TPO, és igualment aplicable a la quota gradual de la modalitat d'AJD, ja que la base imposable és igualment el valor real.

Quant a la segona de les regles especials esmentades, és a dir, la **presumpció de deducció de càrregues**, cal destacar que l'article 38 del RITPAJD presumeix que aquestes càrregues les han tingut en compte els interessats en fixar el preu i que, per tant, el valor declarat serà el resultat d'addicionar al preu el seu import quan aquestes no tinguin el caràcter de deduïbles d'acord amb la normativa de l'impost. Quant a això, s'ha de tenir en compte que, en cap cas, els deutes tenen caràcter deduïble, encara que estiguin garantits amb penyora o hipoteca.

Som davant una presumpció que té especial rellevància en matèria d'execucions jurisdiccionals o administratives, ja que l'adquirent queda subrogat *ex lege* en totes les càrregues anteriors a la que motiva l'execució, i les posteriors queden cancel·lades com a conseqüència d'aquesta.

1.4. Tipus de gravamen i quota

La regulació dels tipus de gravamen i la quota figura en el TRLITPAJD⁶³. No obstant això, en aquest punt, convé recordar la capacitat normativa atribuïda a les comunitats autònomes, en els termes de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries, en matèria de tipus impositius relatius a la transmissió, constitució i cessió de drets reals sobre béns mobles i immobles, concessions administratives i l'escala de gravamen per al pagament dels arrendaments. De tal manera que els tipus i les escales que conté la normativa estatal en aquests punts només s'apliquen supletòriament, quan la comunitat autònoma no ha exercit la seva capacitat normativa.

⁽⁶³⁾Articles 11 i 12 TRLITPAJD.

Si bé l'article 11.1 del TRLITPAJD estableix que la quota tributària s'obtindrà aplicant sobre la base liquidable el tipus de gravamen corresponent, en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses la base liquidable coincideix

amb la base imposable, ja que no s'han previst reduccions en aquesta última, i la quota es determina amb l'aplicació de diferents **tipus de gravamen**, sense regulació per part de les comunitats autònomes.

Els tipus de gravamen establerts en la normativa estatal són els següents:

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

a) Béns immobles i la constitució i cessió de drets reals sobre aquests: 6%, amb caràcter subsidiari al que estableixi la comunitat autònoma competent.

Exemple

El Sr. Rupérez és propietari d'un habitatge que va adquirir l'any 1998 a una promotora immobiliària i que decideix vendre a la Sra. Hernández per un preu de 200.000 euros.

La base imposable puja a 200.000 euros i el tipus de gravamen serà del 6% si la comunitat autònoma no ha establert un de diferent. De manera que la quota que s'haurà d'ingressar serà de 12.000 euros (200.000 × 6%). El subjecte passiu és l'adquirent, és a dir, la Sra. Hernández, i es merita el tribut en el moment de la formalització de l'escriptura pública de compravenda, tret que abans s'hagi formalitzat la compravenda mitjançant un contracte.

Finalment, s'hi ha d'afegir que la formalització de l'escriptura pública no haurà de tributar pel tipus gradual de la modalitat d'AJD, ja que hi ha incompatibilitat entre aquesta modalitat en la seva quota proporcional i la modalitat de TPO. Per contra, sí que s'hi haurà d'aplicar la quota fixa de la modalitat d'AJD.

Aquest tipus impositiu corresponent als béns immobles és aplicable tant als considerats com a tals en sentit estricte com als immobles per destinació, d'acord amb el criteri que estableix el ja esmentat article 3 del TRLITPAJD. Per tant, béns com màquines i instruments i utensilis que el propietari de la finca destini a la seva indústria o explotació, si es transmeten juntament amb l'immoble, tributen al seu mateix tipus impositiu, tret que aquestes transmissions mobiliàries constitueixin per si mateixes lliuraments de béns subjectes a l'IVA.

b) Béns mobles i semovents, i també la constitució i cessió de drets reals sobre aquests: 4%, amb caràcter subsidiari al que estableixi la comunitat autònoma competent.

De manera subsidiària, per als actes subjectes no compresos en aquest apartat ni en els següents, s'hi aplicarà el tipus dels béns mobles⁶⁴.

Exemple

Gravamen dels immobles

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

⁽⁶⁴⁾ Article 11.1.a TRLITPAJD.

La Sra. Fernández és titular de 50 participacions d'una societat civil privada i les transmet al Sr. Peláez per un import de 2.000 euros.

La base imposable està constituïda pels 2.000 euros i el tipus aplicable és del 4% (perquè és un bé moble i no està emparat per l'exempció de l'article 314 del text refós de la Llei del mercat de valors). Per tant, la quota que haurà de satisfer el Sr. Peláez és de 80 euros. Pel que fa a això, cal matisar que tributarà en funció de la naturalesa del bé sobre el qual recaigui la participació (béns mobles o immobles).

2) Títols valor. La transmissió de títols valor subjecta a la modalitat de TPO tributa d'acord amb l'escala que preveuen els articles 12.3 TRLITPAJD i 53 RITPAJD (tret que la comunitat autònoma corresponent n'hagi aprovat una de diferent) i està exempta, segons l'article 314 del Reial decret legislatiu 4/2015, de 23 d'octubre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei del mercat de valors. Però, d'altra banda, les excepcions a l'exempció resulten subjectes a la modalitat de TPO pel valor real dels béns immobles subjacents en la transmissió. En aquests casos el tipus impositiu aplicable és el corresponent als immobles. Per tant, l'escala de l'article 11.3 del TRLITPAJD no té virtualitat pràctica.

Escala aplicable a la transmissió de valors	
Base imposable	Quota
Fins a 60,10	0,06
De 60,10 a 180,30	0,18
De 180,31 a 450,76	0,48
De 450,77 a 901,52	0,96
De 901,53 a 1.803,04	1,98
D'1.803,05 a 6.010,12	7,21
De 6.010,13 a 12.020,24	14,42
Excés	0,066111 euros per cada 60,10 euros o fracció

3) Arrendaments de béns immobles. Els arrendaments de béns immobles, tant rústics com urbans, tributen per l'escala fixada en els articles 12.1 del TRLITPAJD i 53 del RITPAJD, tret que la comunitat autònoma hagi aprovat una de diferent. L'impost es pot satisfer mitjançant la utilització d'efectes timbrats en el cas dels arrendaments urbans.

Escala aplicable a arrendaments rústics i urbans	
Base imposable	Quota
Fins a 30,05	0,09
De 30,06 a 60,10	0,18
De 60,11 a 120,20	0,39
De 120,21 a 240,40	0,78
De 240,41 a 480,81	1,68
De 480,82 a 961,62	3,37
De 961,63 a 1.923,24	7,21
D'1.923,25 a 3.846,48	14,42
De 3.846,49 a 7.692,95	30,77
De 7.692,96 en endavant	0,024 per cada 6,01 o fracció

Exemple

El Sr. Rodríguez arrenda un habitatge a la Sra. López per una renda mensual de 500 euros, mitjançant un contracte per un temps indefinit.

A efectes de la determinació de la quantia de la quota tributària corresponent a aquesta operació, s'hi ha d'aplicar l'escala corresponent a arrendaments de finques urbanes. Per tant, la base imposable és igual a $500 \times 12 \times 6$ anys, ja que es tracta d'un contracte per un temps indefinit, la qual cosa dona un resultat de 36.000 euros.

Per tant, la quota tributària corresponent serà la següent: pels primers 7.692,95 euros correspon una quota de 30,77 euros; a la resta, és a dir, 28.307,05 euros, s'hi apliquen 0,024 euros per cada fracció de 6,01 euros; és a dir, 113,04 euros. Per tant, la quota tributària total serà de 143,81 euros (30,77 + 113,04).

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

La subrogació en els drets del creditor amb garantia pignorativa, hipotecari o anticrètic es considera com una transmissió de drets i tributa a un tipus de l'1%.

Les concessions administratives tributen com a constitució de drets sigui quina sigui la seva naturalesa, la seva durada i els béns sobre els quals recaiguin a un tipus, doncs, del 4%, tret que la respectiva normativa autonòmica disposi una altra cosa, segons el que estableix l'article 13.1 del TRLITPAJD. La seva transmissió tributa d'acord amb la naturalesa dels béns sobre els quals recauen.

2. Operacions societàries

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

Per tant, aquesta modalitat grava un conjunt divers d'operacions, especialment les relacionades amb el capital social, realitzades per societats mercantils i altres entitats assimilades. I sorgeix, doncs, presidida per un principi d'especialitat⁶⁵, i per a satisfer les necessitats del finançament empresarial⁶⁶.

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

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

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

No obstant això, determinades operacions, com ara la dissolució o la reducció de capital social, només es graven si hi ha un desplaçament patrimonial. I els obligats al pagament a títol de contribuents sempre són els adquirentes dels béns que es desplacen, o la societat o els socis.

⁽⁶⁵⁾Per tant, és incompatible i d'aplicació preferent respecte a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses.

⁽⁶⁶⁾De manera que s'aplica no solament a societats, sinó també a entitats.

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

2.1. Fet imposable

2.1.1. Operacions subjectes

Constitueix el fet imposable de les operacions societàries, segons el TRLITPAJD⁶⁷.

⁽⁶⁷⁾Article 19.1 TRLITPAJD.

a) La constitució de societats, l'augment i la disminució de capital social i la dissolució de societats.

En relació amb la constitució de societats, l'article 60.2 del RITPAJD considera que la venda de participacions indivises d'un vaixell, amb reserva d'altres per part del venedor, tributa per la modalitat d'OS com a constitució de societat, amb independència de la liquidació que sigui procedent per la transmissió. D'altra banda, l'article 60.1 del RITPAJD estableix que, quan en els documents o escriptures de l'adquisició proindivisa de béns per part de dues o més persones es faci constar la finalitat de fer activitats empresarials, s'entén que es constitueix una comunitat de béns subjecta a la modalitat d'OS.

Exemple

Els senyors Gámez i Gómez constitueixen una societat anònima l'objecte social de la qual és la venda de mobles, amb un capital social de 2 milions d'euros.

L'operació hi està subjecta (art. 19.1.1 TRLITPAJD) i exempta (art. 45.I.B.11 TRLITPAJD). Des del 3 de desembre de 2010, han quedat exemptes de tributació la constitució de societats, l'augment de capital, les aportacions que efectuïn els socis que no suposin augmentar el capital i el trasllat a Espanya de la seu de la direcció efectiva o del domicili social d'una societat quan ni l'una ni l'altre estiguessin prèviament situats en un estat membre de la Unió Europea.

Respecte a l'augment de capital, l'article 59 del RITPAJD preceptua que la conversió d'obligacions en accions tributa per OS per l'augment de capital.

Quant a la disminució de capital, s'ha de tenir en compte que només queden subjectes a OS les reduccions de capital que impliquin una transmissió patrimonial de la societat als socis. En conseqüència, no hi queden subjectes les reduccions de capital per a absorbir pèrdues.

I, finalment, pel que fa a la dissolució de societats, s'ha d'assenyalar que la dissolució de comunitats de béns tributa per la modalitat d'OS com si fos la dissolució d'una societat quan en la seva constitució hagués tributat per aquesta modalitat, i es liquida a cada comuner per l'import dels béns, drets o porcions que se li van adjudicar. Si la comunitat de béns no ha fet activitats empresarials i no es produeixen excessos d'adjudicació, només escau la tributació per la modalitat d'AJD.

Exemple

Com a conseqüència de la dissolució de la societat PINTAMALAMENT, SA, cadascun dels tres socis rep una quota de 2.000 euros.

Cadascun dels socis està subjecte a la modalitat d'OS. La base imposable de cadascun és de 2.000 euros i la quota és de 20 euros (2.000 × 1%).

b) Les aportacions que facin els socis que no impliquin un augment de capital social.

c) El trasllat a Espanya de la seu de la direcció efectiva o del domicili social d'una entitat, tret que prèviament estiguessin situats en un estat membre de la UE.

2.1.2. Operacions no subjectes

No hi estan subjectes les operacions següents⁶⁸:

a) Les operacions de reestructuració. Fins a la Llei 4/2008, de 23 de desembre, per la qual se suprimeix el gravamen de l'impost sobre el patrimoni, es generalitza el sistema de devolució mensual en l'impost sobre el valor afegit, i s'introdueixen altres modificacions en la normativa tributària, estaven subjectes a l'impost les operacions de fusió i escissió.

b) Els trasllats de la seu de direcció efectiva o del domicili social d'una societat d'un estat membre de la UE.

Compra d'accions pròpies per a amortitzar-les

El TS, en la Sentència de 3 de novembre de 1997, va declarar la nul·litat dels articles 54.3 i 62.b.2 del RITPAJD, relatius a la reducció de capital mitjançant la compra d'accions pròpies per amortitzar-les, ja que no totes les reduccions de capital donen lloc o originen tributació per OS, sinó només les que comporten un trasllat o desplaçament patrimonial, i en la reducció de capital per a amortitzar accions pròpies no hi ha lliurament als socis de cap bé o dret.

⁽⁶⁸⁾ Article 19.2 TRLITPAJD.

c) La modificació de l'escriptura de constitució o dels estatuts d'una societat. En particular, el canvi d'objecte social, la transformació o la pròrroga del termini de durada d'una societat.

d) L'ampliació de capital amb càrrec a reserves constituïda exclusivament per una prima d'emissió d'accions per a evitar la doble imposició, atès que aquestes primes formen part de la base imposable de l'ampliació de capital per mitjà d'accions emeses amb prima. I tampoc no ho és la mera transformació social, a partir de la reforma de 1980.

e) Així mateix, no estan subjectes a la modalitat d'operacions societàries les entitats el domicili social i seu de direcció efectiva de les quals es trobin en un estat membre de la UE diferent d'Espanya quan facin, per mitjà de sucursals o establiments permanents, operacions del seu tràfic en territori espanyol. Tampoc no estan subjectes a aquest gravamen per aquestes operacions les entitats la seu de direcció efectiva de les quals estigui en països no pertanyents a la UE si el seu domicili social és situat en un estat membre de la UE diferent d'Espanya⁶⁹.

Les entitats que, per mitjà de sucursals o establiments permanents, facin operacions del seu tràfic en territori espanyol i el domicili social i seu de direcció efectiva de les quals radiqui en països no pertanyents a la UE, estan obligades a tributar pels mateixos conceptes i en les mateixes condicions que les espanyoles, per la part de capital que destinin a aquestes operacions⁷⁰.

És important destacar que som davant un fet imposable taxat, per la qual cosa tot acte societari que no integri el fet imposable descrit per la norma s'ha de considerar no subjecte a la modalitat d'OS, sense perjudici que pugui incidir en la modalitat residual del gravamen gradual de documents notariais d'AJD.

Com hem vist, el fet imposable es configura mitjançant la concreta tipificació de subjecció de determinades operacions socials, per a la qualificació de les quals caldrà atendre el seu concepte jurídic, de conformitat amb l'article 2 del TRLITPAJD, en concret la legislació societària i mercantil.

També s'ha de destacar que el fonament d'aquesta modalitat del tribut és la capacitat econòmica específica que es posa de manifest en virtut de desplaçaments patrimonials vinculats a determinades operacions socials. Per això, es pot entendre que som davant la configuració com a categoria tributària autònoma d'una porció del fet imposable genèric de la modalitat de TPO.

Finalment, cal recordar que les transmissions vinculades a la modalitat d'OS, com ja s'ha assenyalat, no queden en cap cas subjectes a la modalitat de TPO, a causa de la incompatibilitat que estableix expressament l'article 1.2 del TRLITPAJD.

Operacions de reestructuració empresarial

Tenen la consideració d'operacions de reestructuració les operacions de fusió, escissió, aportació d'actius i bes-canvi de valors, definides en els articles 83 i 94 del TRLIS (art. 21 TRLITPAJD).

⁽⁶⁹⁾Article 20.2 TRLITPAJD.

⁽⁷⁰⁾Article 20.1 TRLITPAJD.

2.1.3. Entitats assimilades a societats

Atesa la finalitat de l'impost de gravar operacions de finançament empresarial desplaçant la tributació per transmissions patrimonials oneroses, a efectes del gravamen sobre operacions societàries, s'equiparen a les societats⁷¹:

⁽⁷¹⁾Article 22 TRLITPAJD.

a) Les persones jurídiques no societàries que persegueixin finalitats lucratives. Aquest supòsit constitueix una exigència comunitària que incorpora la Llei 29/1991, d'identificació difícil.

b) Els contractes de comptes en participació.

c) La copropietat de vaixells.

d) La comunitat de béns: la constituïda per actes *inter vivos* que dugui a terme activitats empresarials, o l'originada per actes *mortis causa* si continua l'explotació del negoci del causant en règim d'indivisió durant més de tres anys, d'acord amb l'article 22 del TRLITPAJD. En aquest últim supòsit, és possible la devolució de l'impost si la comunitat es dissol abans del termini de tres anys esmentat.

Lectures recomanades

Pel que fa als contractes de comptes en participació, consulteu l'article 239 del Codi de comerç; quant a la copropietat de vaixells, els articles 589 del Codi de comerç i 146 del Reglament del Registre Mercantil, i pel que fa a la comunitat de béns, l'article 392 del Codi civil.

Exemple

Els senyors Gómez i Rupérez han constituït una comunitat de béns per a la promoció i construcció d'habitatges per a tercers i han fet una aportació de 500.000 euros entre tots dos.

La constitució d'una comunitat de béns que hagi de fer una activitat empresarial de conformitat amb les normes de l'IRPF estarà subjecta a ITPAJD, en la modalitat d'operacions societàries (art. 22.4 TRLITPAJD).

Com que és una operació subjecta a ITPAJD, en la modalitat d'OS, és una operació no subjecta a AJD quota gradual, sense perjudici de la seva tributació en la quota fixa per l'escriptura pública (art. 31.2. TRLITPAJD).

2.2. Subjectes

En el marc dels subjectes del gravamen sobre operacions societàries distingim:

1) **Contribuent.** Siguin quins siguin els pactes en contra, estan obligats a pagar l'impost a títol de contribuents, amb caràcter general, les persones o entitats destinatàries del flux econòmic.

En particular, tenen la consideració de contribuents⁷²:

⁽⁷²⁾Article 23 TRLITPAJD.

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

b) La societat en els casos de constitució, augment de capital, trasllat de seu de direcció efectiva o domicili social i aportacions dels socis que no comportin un augment de capital social.

Exemple

La Sra. Fernández, el Sr. Méndez i la Sra. Gómez constitueixen la societat de responsabilitat anònima, MILLORPLA, SA amb un capital social de 25 milions d'euros.

El subjecte passiu és la societat que es constitueix, MILLORPLA, SA (art. 23.a TRLITPAJD).

c) Quan es tracta d'un cas d'assimilació, el contribuïent és l'ens mancat de personalitat o els copropietaris, comuns o partícips.

Exemple

Els senyors Gómez i Rupérez han constituït una comunitat de béns per a la promoció i construcció d'habitatges per a tercers i han fet una aportació de 500.000 euros entre tots dos.

El subjecte passiu de la modalitat d'OS és la mateixa comunitat de béns (art. 23.a TRLITPAJD).

2) **Responsable subsidiari.** El TRLITPAJD designa subsidiàriament responsables del pagament de l'impost als promotors, administradors o liquidadors que hagin intervingut en l'acte subjecte a l'impost, sempre que s'hagin fet càrrec del capital aportat o hagin lliurat els béns⁷³.

2.3. Quantificació

2.3.1. Base imposable

El TRLITPAJD especifica quina ha de ser la base imposable de l'impost en cadascuna de les operacions subjectes, però sense seguir un criteri homogeni, segons el que es resumeix a continuació⁷⁴:

1) **Constitució i augment de capital.** En aquest àmbit es distingeix:

a) Societats que limitin d'alguna manera la responsabilitat dels socis: la base imposable és l'import nominal del capital social (amb independència que el capital es desemborsi totalment o parcialment), fixat en un inici o ampliat, amb l'addició de les primes d'emissió exigides.

Exemple

Els senyors Pérez constitueixen una societat de responsabilitat limitada l'objecte social de la qual és la producció de licor de fruites, amb un capital social de 3 milions d'euros.

Compra d'accions pròpies per a amortitzar-les

El TS, en la Sentència de 3 de novembre de 1997, va declarar la nul·litat de l'article 62.b.2 del RITPAJD, que preceptuava que en la reducció de capital mitjançant la compra d'accions pròpies per a amortitzar-les el subjecte passiu era la societat.

⁽⁷³⁾Article 24 TRLITPAJD.

⁽⁷⁴⁾Article 25 TRLITPAJD.

La base imposable és de 3 milions d'euros (art. 25.1 TRLITPAJD) i el tipus de gravamen és de l'1%; per tant, la quota és de 30.000 euros (art. 26 TRLITPAJD).

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

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

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

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

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

Liquidació provisional anticipada en la dissolució de societats

Les STS de 3 de novembre de 1997 van declarar nul l'article 64.5.2. del RITPAJD, que establia que en els casos de dissolució de societats fins que fossin coneguts els béns i drets adjudicats als socis s'havia de practicar una liquidació provisional sobre la base de l'haver líquid de la societat. El TS considera que el precepte reglamentari vulnerava el principi de legalitat ja que no existia cap norma legal que habilités el RITPAJD a anticipar l'ingrés respecte a la data de la meritació de l'impost, ni per establir una base imposable en una liquidació provisional anticipada.

2.3.2. Quota

El tipus de gravamen únic i proporcional aplicable sobre la base liquidable, que coincideix amb la base imposable, és de l'1% per a totes les operacions subjectes⁷⁵.

⁽⁷⁵⁾Article 26 TRLITPAJD.

Quant a això, s'ha de tenir en compte que la competència normativa de determinació del tipus de gravamen no està cedida, en l'actualitat, a les comunitats autònomes.

Exemple

Una societat anònima es constitueix amb un capital social de 100.000 euros dividit en 10.000 accions nominatives per un valor de 10 euros cadascuna. A aquests efectes, procedeix a elevar a escriptura pública aquesta constitució de la societat amb l'aportació, en un primer desemborsament, d'un magatzem valorat en 20.000 euros per un dels socis, i una aportació d'efectiu d'altres 20.000 euros per part dels altres dos socis.

Els valors declarats han estat comprovats per l'Administració tributària de la comunitat autònoma corresponent. El 60% restant del capital social es desemborsarà en efectiu en el termini dels dotze mesos següents.

En principi, la constitució de la societat anònima tributa en la modalitat d'operacions societàries. La base imposable és de 100.000 euros i el tipus de gravamen és de l'1%. Després, la quota a ingressar puja a 1.000 euros. El subjecte passiu del tribut és la mateixa societat anònima i, subsidiàriament en són responsables els administradors de l'entitat.

Malgrat que en el moment de la constitució tan sols és objecte de desemborsament el 40% del capital social, la base imposable és l'import nominal del capital social, encara que no estigui totalment desemborsat. A aquests efectes, no té cap significació el fet que les aportacions siguin o no dinaeràries.

Ara bé, hem de tenir en compte que des del 3 de desembre de 2010 ha quedat exempta de tributació la constitució de societats, en virtut de l'art. 45.I.B.11 TRLITPAJD.

3. Actes jurídics documentats

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

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

La major seguretat que l'ordenament jurídic confereix a la forma documental es manifesta en alguns casos de manera molt clara. Així, la documentació dota de fe pública els actes o negocis jurídics si els documents són notariais, i permet l'accés als registres públics, si l'acte o negoci és inscriptible. En altres casos, l'impost retribueix un servei, com és la força executiva que el timbre proporciona al document mercantil, en el cas de la lletra de canvi.

Pel que fa a aquest gravamen, els **documents subjectes** es classifiquen en els següents⁷⁶:

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

L'impost sobre documents notariais s'estructura per mitjà d'una quota variable⁷⁷ i d'una quota denominada *fixa*⁷⁸, en funció del fet que el document tingui com a objecte o no, respectivament, una quantitat o cosa valuable en algun moment de la seva vigència⁷⁹.

En realitat, no s'hauria de parlar de quota fixa, atès que sempre hi ha una base imposable. El que passa és que algunes quotes consisteixen en una quantia fixa determinada en funció d'una base imposable. Per exemple: 0,15 euros per foli de paper⁸⁰ o 1.490,51 euros per cada grandesa sense títol⁸¹.

Segons els casos, el pagament de l'impost s'ha d'efectuar per mitjà d'efectes timbrats o en metàl·lic.

⁽⁷⁶⁾Article 27.1 TRLIRPAJD.

⁽⁷⁷⁾Quan el document que es formalitzi, s'atorgui o s'expedeixi compleixi determinats requisits.

⁽⁷⁸⁾Que sempre existeix i que no està prevista en cap de les exempcions de l'impost que detalla l'article 45 del TRLITPAJD.

⁽⁷⁹⁾Article 27.2 TRLITPAJD.

⁽⁸⁰⁾Article 31 TRLITPAJD.

⁽⁸¹⁾Article 43 TRLITPAJD.

Finalment, convé assenyalar el règim de compatibilitats i incompatibilitats d'AJD:

- Aquest gravamen gradual de la modalitat d'actes notariais és incompatible amb la tributació per la resta de les modalitats de l'impost (TPO i OS), i amb l'ISD, segons el que preveu l'article 31.2 del TRLIPAJD. No obstant això, és compatible amb l'IVA.
- En canvi, no hi ha cap regla d'incompatibilitat entre el gravamen per documents notariais (quota fixa o gradual) o respecte als documents mercantils o administratius. Per això, són acumulables tots ells.

3.1. Documents notariais

3.1.1. Fet imposable

1) Quota fixa

Estan subjectes al fet imposable els documents notariais següents: les matrius i còpies d'escriptures (excepte les còpies simples), les actes i els testimonis notariais. Aquests documents s'estenen necessàriament en paper timbrat, de 0,30 euros per plec o 0,15 euros per foli, a elecció del fedetari; la qual cosa constitueix la denominada quota "fixa"⁸².

⁽⁸²⁾Articles 28 i 31.1 TRLITPAJD.

Com que aquesta quota fixa és un gravamen purament documental, és compatible amb els eventuais impostos que recaiguin sobre l'acte jurídic que es documenta.

Concepte d'actes i testimonis notariais

Les actes són els documents notariais en què el notari consigna, a instància de part, algun fet o circumstància que presència o els consti i que no és matèria de contracte, en els termes de l'article 197 del Reglament de l'organització i règim del notariat, aprovat pel Decret de 2 de juny de 1944.
Articles 31.2 TRLITPAJD i 72 RITPAJD.

Per la seva banda, els testimonis notariais són les còpies, expedides pel notari, de documents que no són matrius autoritzades per ell (o els seus antecessors), tant si estan annexos a matrius com si els presenten els interessats, segons l'article 251 del dit Reglament notarial.

2) Quota gradual

Així mateix, donen lloc a la meritació d'una quota variable les primeres còpies d'escriptures i actes notariais quan hi concorrin les circumstàncies següents⁸³:

Exemples de documents subjectes a quota gradual

Com a exemples de documents subjectes a quota gradual o variable, cal esmentar les hipoteques, els préstecs empresarials gravats amb IVA, o la cancel·lació d'una condició resolutòria que contingui una carta de pagament. En canvi, no està subjecte a aquesta modalitat el testimoni notarial.

⁽⁸³⁾Article 31.2 TRLITPAJD.

Canvi de naturalesa d'accions

D'acord amb la doctrina que estableixen la SAN de 22 de juny de 1994 i l'STS de 8 d'abril de 1995, el canvi de naturalesa de les accions d'una societat (per exemple, de nominatives al portador) no té per objecte una quantitat o cosa valuable.

a) Que tingui per objecte una quantitat o cosa valuable. En aquest punt, els articles 30.3 del TRLITPAJD i 69.3 del RITPAJD consideren que no és valuable si no se'n pot determinar la quantia en cap moment de la seva vigència, inclòs la de l'extinció. En canvi, si en el moment de subscriure l'acte no se'n pot fixar el valor però sí posteriorment, inicialment s'exigirà l'impost com si es tractés d'un objecte no valuable i es completarà la liquidació quan la quantia quedi determinada.

b) Que es tracti d'actes o contractes inscripibles en els registres de la propietat mercantil o de la propietat industrial.

A efectes del compliment d'aquest criteri d'inscripibilitat del document, n'hi ha prou que el document sigui susceptible d'inscripció, i és indiferent que la inscripció efectiva no s'arribi a produir, que sigui obligatòria o voluntària, o que hagi estat denegada pel registrador per defectes formals.

Interpretació del concepte d'inscripibilitat

Certa doctrina administrativa i jurisprudència (entre altres, la RTEAC d'11 de novembre de 1993 i la SAN de 29 de juliol de 1997) interpreta el concepte d'inscripible amb el d'anotable, és a dir, consideren que la inscripibilitat fa referència a l'accés al Registre. De manera que figurarien en aquesta modalitat de l'impost les inscripcions, anotacions preventives, assentaments de presentació, cancel·lacions i notes marginals.

En relació amb l'enumeració de registres que realitza el precepte comentat, cal subratllar que aquesta és taxativa i comprèn els denominats registres jurídics, encara que no tots. En conseqüència, no genera la meritació del fet imposable d'aquesta modalitat de l'impost l'acte o contracte inscripible en altres registres públics, com els registres administratius, el Registre de la Propietat Intel·lectual o el Registre d'Aeronaus.

També s'ha de tenir present que, després de la reforma de l'article 31.2 del TRLITPAJD per la Llei 53/2002, incloent en la relació de registres el de béns mobles, incideixen en la quota gradual d'AJD els documents notariais que accedeixin a aquest Registre. En aquests casos, la tributació dependrà de la for-

malització dels actes en escriptura pública o en pòlissa, sempre que coexisteixin totes dues formes documentals (vendes a termini de béns mobles, lísing, transmissió i drets reals de garantia sobre vaixells i aeronaus).

El TS, en la Sentència de 4 de desembre de 1997, considera que és assimilable als registres assenyalats per la normativa reguladora de l'impost el Registre d'Hipoteca Mercantil. En canvi, no hi és assimilable el Registre de Fundacions⁸⁴.

⁽⁸⁴⁾Consulta de la DGT de 17 de gener de 1992.

c) Que aquests actes no estiguin subjectes a l'impost sobre successions i donacions, ni a les modalitats de transmissions patrimonials oneroses ni d'operacions societàries, amb independència de si estan exempts de gravamen d'aquests.

Esmena d'escriptures anteriors

L'esmena d'escriptures anteriors, mentre no estiguin exemptes en virtut del que disposa l'article 45.I.B.13 del TRLITPAJD, estan subjectes a aquesta modalitat, ja que no substitueixen, sinó que succeeixen, la declaració de voluntat rectificada. En aquest cas la base imposable únicament està delimitada per l'import de la rectificació. En aquest sentit, es pot consultar la RTEAC de 9 de setembre de 1993.

Els tres requisits que s'acaben de comentar han de concórrer acumulativament perquè sigui procedent aquesta quota variable, i només s'apliquen sobre determinats documents notariais quan continguin un acte jurídic⁸⁵.

La quota variable, en els casos en què sigui procedent, se superposa o s'exigeix sense perjudici de la denominada quota fixa.

Exemple

L'empresa NEGOCISEGUR, SL ha construït un edifici i ha d'escripturar la declaració d'obra nova.

⁽⁸⁵⁾No n'hi ha prou que l'acta o escriptura reculli un simple fet o sol·licitud de la realització d'alguna operació registral.

La declaració d'obra nova és una operació no subjecta a TPO ni a OS; per tant, de conformitat amb el que estableix l'article 31.2 del TRLITPAJD, és una operació subjecta a la quota gradual i a la quota fixa de la modalitat de documents notariais d'AJD quota gradual.

No estan subjectes a l'impost, segons l'article 31.1 del TRLITPAJD, les còpies simples.

Convé tenir present que el gravamen de quota fixa és independent i compatible amb la tributació de l'operació que conté el document notarial per qualsevol modalitat de l'impost, fins i tot amb la mateixa quota gradual d'AJD en els documents notariais, de manera que aquesta compatibilitat pot produir superposició de gravàmens amb les altres modalitats de l'impost.

Els documents notariais s'estenen necessàriament en paper timbrat, segons el que disposa l'article 27.3 del RITPAJD, tret que n'exceptuïn l'ús normes especials de rang legal (art. 66.3 RITPAJD).

Així mateix, és destacable el que preveu l'article 117 del RITPAJD, que estableix la possibilitat de bescanvi del paper timbrat en dos supòsits concrets: la retirada de la circulació (en aquest cas s'exigeix que no hagi estat utilitzat) i la

devolució de paper inútil perquè ha estat objecte d'impressió i no ha arribat a tenir el caràcter de document notarial, que pot ser canviat sempre que no contingui rúbriques ni signatures ni altres indicis d'haver tingut efecte.

Per finalitzar, cal esmentar als **casos especials de quota gradual**, als quals fa referència la norma reglamentària que regula l'impost⁸⁶:

⁽⁸⁶⁾Articles 73 a 75 RITPAJD.

En primer lloc, l'article 73 del RITPAJD es refereix a les condicions resolutòries explícites. Segons aquest precepte, com que els articles 7.3 del TRLITPAJD i 12.2 del RITPAJD estableixen la no-subjecció a la modalitat de TPO de les condicions resolutòries explícites en les transmissions empresarials, tributen per la quota gradual d'AJD en la modalitat de documents notarialsi reuneixen els requisits establerts amb caràcter general per a la tributació per aquesta quota. Si bé cal assenyalar que un sector doctrinal considera que no queden subjectes a aquesta quota gradual.

Cancel·lació de les condicions resolutòries explícites

La cancel·lació de les condicions resolutòries explícites tributa per la quota gradual, ja que es tracta d'un acte jurídic no subjecte a cap de les altres modalitats d'ITPAJD ni a ISD, i és inscriptible i valuable.

En canvi, l'execució de la condició resolutòria per incompliment de les condicions establertes no genera cap transmissió (RTEAC de 27 d'abril de 1988).

En segon lloc, l'article 74 RITPAJD fa referència als préstecs. Les primeres còpies d'escriptures notarialsi que documentin préstecs subjectes a la modalitat TPO no estan subjectes a la quota gradual⁸⁷. Per contra, hi estan subjectes, d'una banda, les escriptures notarialsi dels préstecs subjectes a IVA quan siguin inscriptibles en el Registre de la Propietat o en el Registre Mercantil, i, d'altra banda, hi estan subjectes les primeres còpies d'escriptures que documentin l'extinció de préstecs de qualsevol classe, sempre que siguin inscriptibles⁸⁸.

⁽⁸⁷⁾Malgrat l'exempció genèrica respecte de les tres modalitats de l'impost que recull l'article 45.I.B.15 del TRLITPAJD.

⁽⁸⁸⁾En canvi, l'extinció de préstecs no està subjecta a la modalitat de TPO.

I, en tercer lloc, l'article 75 del RITPAJD, relatiu a les operacions societàries, ha experimentat importants modificacions en el seu contingut original per l'anul·lació parcial efectuada per l'STS de 3 de novembre de 1997 i per la derogació d'un apartat en la Llei 53/2002, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social. Estan subjectes a la quota gradual les escriptures públiques que documentin les operacions societàries següents: l'ampliació de capital amb càrrec a la reserva per prima d'emissió d'accions⁸⁹ i la pròrroga de societats⁹⁰.

Documentació de la cancel·lació d'hipoteques

Les primeres còpies d'escriptures notarialsi que documentin la cancel·lació d'hipoteca de qualsevol classe estan exemptes, segons l'article 45.I.B.18 del TRLITPAJD, del gravamen gradual d'AJD, ja que no hi ha un acte jurídic pròpiament en aquest cas, atès que es tracta d'un requisit formal a efectes de l'acreditació d'aquesta circumstància per cancel·lar la corresponent inscripció registral.

Per contra, no estan subjectes a la quota gradual d'AJD en la modalitat de documents notarialsi les escriptures públiques que documentin: el canvi o ampliació de l'objecte social; la disminució de capital que no dóna lloc a la devolució de béns o drets als socis, i la conversió de títols en anotacions en compte o viceversa.

⁽⁸⁹⁾Operació no subjecta a OS, segons l'article 10.2 del TRLITPAJD.

3.1.2. Subjecte passiu

És subjecte passiu de l'impost l'adquirent del bé o dret que s'escripturi i, si no, els que instin o sol·licitin els documents, o aquells en l'interès dels quals s'expedeixin⁹¹.

⁽⁹⁰⁾Atès que no hi ha una transferència patrimonial entre la societat i els seus socis.

⁽⁹¹⁾Article 29 TRLITPAJD.

L'article 68, *in fine*, del RITPAJD precisa que en els casos d'escriptures de constitució de préstecs amb garantia es considera adquirent el prestatari. De manera que amb aquesta previsió es resol la problemàtica generada en relació amb el fet que es podria interpretar que ha de ser el contribuent l'adquirent de la garantia (normalment, l'entitat financera prestadora). El TS, en la Sentència de 22 d'abril de 1998 i de 25 de setembre de 1988, ha ratificat que el subjecte passiu és el destinatari del negoci principal (el préstec), del qual la garantia constitueix un aspecte accessori.

Ara bé, el Tribunal Suprem, en la sentència de 16 d'octubre de 2018, ha variat de criteri i ha dictaminat que qui ha d'abonar l'impost sobre actes jurídics documentats en les escriptures públiques de préstec amb garantia hipotecària és l'entitat prestadora, no qui rep el préstec.

La sentència anul·la un paràgraf d'un precepte del reglament de l'impost (que establia que el prestatari és el subjecte passiu de l'impost) per ser contrari a la llei. En concret, es tracta del segon paràgraf de l'art. 68 RITPAJD.

No obstant això, el 6 de novembre de 2018 el Ple de la sala contenciosa administrativa del TS va acordar tornar a fer recaure sobre el prestatari l'obligació del pagament de l'impost. Finalment, l'RD Llei 17/2018, de 8 de novembre, estableix que, a partir de l'entrada en vigor d'aquesta norma, correspon al banc pagar el tribut. Amb tot, aquesta decisió no té efectes retroactius.

3.1.3. Base imposable

A l'efecte de quantificar la base imposable de la quota variable, la normativa distingeix entre unes regles generals i unes regles especials. En el cas de la quota fixa, no s'hi apliquen aquestes normes, atès que la quota està directament determinada per la normativa de l'impost.

Convé precisar que tant la doctrina administrativa com la jurisprudència han assenyalat que, com que no hi ha una norma expressa sobre el càlcul de la base imposable de la modalitat d'AJD, hi és aplicable la prevista en la modalitat de TPO⁹².

⁽⁹²⁾Entre altres, la RTEAC de 21 de juliol de 1994 i l'STS de 21 de maig de 1998.

Així, serveix de base per a determinar la quota variable:

1) Regles generals⁹³

a) En les primeres còpies de les escriptures públiques i les actes notarials que tinguin per objecte directe una quantitat o cosa valuable, excepte les de protest: el **valor declarat**, sense perjudici de la comprovació administrativa.

En el cas de drets reals de garantia i escriptures que documentin préstecs amb garantia, la base imposable serà l'import de l'obligació o capital garantit, incloses les sumes que s'assegurin per interessos, indemnitzacions, penes per incompliment o altres conceptes anàlegs (si no consta expressament l'import de la quantitat garantida, es prendran com a base el capital i tres anys d'interessos).

Exemple

La Sra. Gutiérrez signa un préstec hipotecari amb una entitat financera, per un total de 200.000 euros, més 30.000 euros d'interessos i 2.000 euros en concepte de despeses.

L'obtenció d'aquest préstec està subjecta, i no exempta, a les quotes fixa i variable de la modalitat de documents notarials d'AJD, ja que constitueix una hipoteca en garantia d'aquest i reuneix tots els requisits que exigeix l'article 31.2 de la LITPAJD. La base imposable comprèn l'import del principal del préstec i les sumes que s'assegurin per interessos, indemnitzacions, penes per incompliment o altres conceptes similars. Per tant, en aquest cas, la base imposable puja a 232.000 euros (200.000 + 30.000 + 2.000).

Finalment, en la postposició i millora de jerarquia de les hipoteques o de qualsevol altre dret de garantia, la base imposable està constituïda per la total responsabilitat assignada al dret que empitjori de jerarquia, i en la igualació de jerarquia la base imposable es determina per l'import total de la responsabilitat corresponent al dret de garantia establert en primer lloc.

b) En les actes de protest: la tercera part del **valor nominal** de l'efecte protestat o de la quantitat que hagi donat lloc al protest. Les actes de protest, encara que no són registrables, sí que tributen per la quota gradual d'AJD.

2) Regles especials⁹⁴

a) La base imposable en les escriptures de declaració d'obra nova es determina pel **valor real de cost de l'obra nova** que es declari.

De conformitat amb diverses consultes de la DGT (entre altres, V2104-05 i V1614-01), el valor de la construcció no inclourà ni el valor dels terrenys ni les despeses accessòries que no formen part del valor de la construcció, com ara el cost del terreny i les despeses de notaris i d'assessoria.

Exemple

⁽⁹³⁾Articles 30 TRLITPAJD i 69 RITPAJD.

Esctitures de cancel·lació d'hipoteques

Com ja s'ha assenyalat, actualment les escriptures de cancel·lació d'hipoteca estan exemptes de la quota gradual d'AJD. No obstant això, amb anterioritat es van generar dubtes respecte del càlcul de la base imposable. La doctrina administrativa i la jurisprudència interpretaven que la base incloïa, juntament amb l'import total del principal del préstec hipotecari, els interessos (remuneratoris i moratoris), costes, despeses i altres quantitats garantides per mitjà de la hipoteca.

⁽⁹⁴⁾Article 70 RITPAJD.

L'empresa NEGOCISEGUR, SL, ha construït un edifici i ha d'escripturar la declaració d'obra nova. Els costos en què ha incorregut són els següents: terreny, 500.000 euros; constructor: 800.000 euros; llicència d'obres: 20.000 euros.

La base imposable, de conformitat amb l'article 70.1 del RITPAJD, és el valor real de cost de l'obra nova que es declari. En conseqüència, la base imposable és de 820.000 euros (800.000 + 20.000).

b) En les escriptures de constitució d'edificis en règim de propietat horitzontal, la base imposable inclou tant el **valor real de costa de l'obra nova com el valor del terreny**.

c) En les escriptures d'agrupació, agregació i segregació de finques, la base imposable la integren, respectivament, el **valor de les finques agrupades**, el **valor de la finca agregada** a una altra més gran i el **valor de la finca segregada** per constituir-ne una de nova independent.

En el cas de divisió de finques, la base imposable es calcula a partir del seu valor.

d) En la pròrroga de societats, l'article 75.2 del RITPAJD disposa que la base imposable està constituïda per l'haver **líquid de la societat** en el moment de l'adopció de l'acord. Per haver líquid s'entén la diferència entre el valor de l'actiu real i el del passiu exigible⁹⁵.

Declaració d'obligacions i bons

L'apartat 4 de l'article 70 del RITPAJD, relatiu a la base imposable en el supòsit de cancel·lació d'obligacions, bons, cèdules i valors anàlegs, va ser declarat nul per l'STS de 3 de novembre de 1997.

⁽⁹⁵⁾ Article 64.3 RITPAJD.

3.1.4. Quota tributària

La normativa reguladora de l'impost, com ja s'ha assenyalat, distingeix dos tipus de quotes, que originen, en realitat, dos gravàmens diferenciats:

a) **Quota fixa**⁹⁶. En aquest cas, la quota ve a ser el suport en què es documenta l'acte notarial, ja que es concreta en el paper timbrat (en què necessàriament s'ha d'estendre aquest document notarial) de 0,30 euros per plec o 0,15 euros per foli, a elecció del fedatari.

⁽⁹⁶⁾ Article 31.1 TRLITPAJD.

b) **Quota variable**⁹⁷. S'hi aplica el tipus del 0,50%, a falta de regulació per part de la corresponent comunitat autònoma.

⁽⁹⁷⁾ Article 31.2 TRLITPAJD.

Exemple

El Sr. Gómez és propietari d'un local comercial en un barri cèntric amb una superfície total de 500 metres quadrats i un valor estimat de 900.000 euros. Decideix segregare-ne, per a formar una finca registral diferent, una porció de 200 metres quadrats, per la qual cosa acudeix al notari per a formalitzar l'escriptura pública corresponent.

L'operació que realitza el Sr. Gómez està subjecta a la modalitat de documents notariais d'AJD. El subjecte passiu, en aquest cas, és el mateix Sr. Gómez, que haurà de declarar davant l'Administració tributària de la comunitat autònoma corresponent en concepte de base imposable el valor que proporcionalment correspongui a la superfície segregada del local comercial.

Per tant, la base imposable serà de 900.000 euros × 200 metres quadrats / 500 metres quadrats = 360.000 euros. El tipus de gravamen aplicable és del 0,5%, per la qual cosa la quota tributària serà de 1.800 euros (360.000 × 0,5%).

3.2. Documents mercantils

3.2.1. Fet imposable

1) Documents que compleixen una funció de gir

Amb caràcter general, el fet imposable d'aquesta modalitat d'AJD està constituït per tot document que compleixi una funció de gir, és a dir, que circuli com a mitjà de pagament o d'obtenció de crèdit⁹⁸.

⁽⁹⁸⁾Article 33.1 TRLITPAJD.

A efectes d'aquest impost, s'entén que un document compleix una funció de gir quan acredita una remissió de fons o un signe equivalent d'un lloc a un altre⁹⁹, o implica una ordre de pagament, encara que sigui en el mateix document en què s'ha donat l'ordre, o quan hi figura la clàusula "a l'ordre"¹⁰⁰.

⁽⁹⁹⁾Com passa amb els xecs de viatge, però no amb les targetes de crèdit.

⁽¹⁰⁰⁾Article 33.2 TRLITPAJD.

Concretament, es considera que compleixen una funció de gir els documents següents¹⁰¹: els pagarés canviaris (excepte els expedits amb la clàusula "no a l'ordre" o qualsevol altra d'equivalent, clàusula que exclou la transmissibilitat del document i del crèdit que incorpora, mitjançant l'endós o la tradició); els xecs a l'ordre o que siguin objecte d'endós; els documents expedits en el tràfic mercantil que per si mateixos acreditin, literalment i amb caràcter autònom, el dret econòmic del seu legítim tenidor per cobrar, de la persona que designin i en el lloc i la data que assenyali el mateix document, una quantitat determinada en diners o signe que el representi.

⁽¹⁰¹⁾Article 76.3 RITPAJD.

En canvi, no compleixen la funció de gir els documents expedits amb l'únic objecte de provar el pagament d'un deute, informar-ne de la quantia o qualsevol altra finalitat anàloga¹⁰².

⁽¹⁰²⁾Article 76.4 RITPAJD.

Exemple de documents que no compleixen la funció de gir

El suport informàtic que conté una relació de deutors, imports i dades de domiciliació, que se cedeix a un banc en gestió de cobrament, sense cedir la titularitat dels drets, o els rebuts col·legials.

2) Documents mercantils subjectes a tributació. En concret, els documents mercantils que se subjecten a tributació, segons els articles 33.1 del TRLITPAJD i 76.1 del RITPAJD, són els següents:

a) Lletres de canvi i documents que realitzin la funció de gir o substitueixin les lletres. El fet imposable està constituït en aquests casos pel lliurament d'aquests títols.

b) Resguards o certificats de dipòsit transmissibles. El fet imposable està constituït en aquests supòsits per l'emissió d'aquests documents.

c) Actius financers de rendiment implícit, com ara pagarés, bons, obligacions i altres títols anàlegs emesos en sèrie per un termini no superior a divuit mesos, pels quals se satisfaci una contraprestació obtinguda per la diferència entre l'import satisfet per l'emissió i el compromès a reemborsar al venciment. Es tracta dels documents subjectes a gravamen per la Llei 14/1985.

d) Altres documents no recollits de manera expressa per la normativa de l'impost: els rebuts només estan subjectes si es giren amb la clàusula "a l'ordre"¹⁰³ o quan s'expedeixen amb la finalitat d'habilitar el seu tenidor per a cobrar una determinada quantitat¹⁰⁴; l'endós dels certificats d'obra no està subjecte a la modalitat de documents mercantils d'AJD, i l'endós dels certificats de preu just en expropiacions que atorguen el dret al pagament d'aquest està subjecte a aquesta modalitat¹⁰⁵.

⁽¹⁰³⁾ Article 33.2 TRLITPAJD.

⁽¹⁰⁴⁾ Article 76.3 RITPAJD.

⁽¹⁰⁵⁾ STSJ de Cantàbria d'11 de gener de 1999.

Pagarés financers

Convé assenyalar que els pagarés financers (emesos en sèrie i que són el suport d'una operació financera de captació de recursos aliens) estan subjectes però exempts, segons l'article 45.I.B.15 de la LITPAJD.

3.2.2. Subjectes

A títol de contribuent, està obligat al pagament¹⁰⁶:

a) El lliurador de la lletra de canvi (la persona que emet la lletra) o el seu tenidor a Espanya si ha estat expedida a l'estranger.

Exemple

La Sra. Álvarez lliura una lletra de canvi pagadora al venciment de tres mesos per un import de 10.000 euros.

El lliurament de la lletra de canvi constitueix un fet imposable sotmès a la modalitat de documents mercantils d'actes jurídics documentats. El subjecte passiu és el lliurador de l'efecte, és a dir, en aquest cas, la Sra. Álvarez.

b) En el cas dels documents substitutius de les lletres de canvi, els resguards de dipòsit, pagarés, bons, obligacions i títols anàlegs emesos en sèrie: l'emissor d'aquests documents, o el seu primer tenidor a Espanya si han estat expedits a l'estranger.

c) En els documents de gir, n'és contribuent l'emissor, amb dues excepcions: en primer lloc, es considera contribuent l'endossant en el cas dels xecs que siguin objecte d'endós, i, en segon lloc, quan aquests documents tinguin per

⁽¹⁰⁶⁾ Articles 34 TRLITPAJD i 77 RITPAJD.

objecte el pagament a proveïdors (pagarés) o el cobrament a clients (rebuts), es consideren expedits per la persona o l'entitat que els posi en circulació amb aquestes finalitats, amb independència del que figuri en el mateix document.

Són **responsables solidaris** les persones o entitats que intervinguin en la negociació o cobrament dels efectes subjectes a gravamen. Per tant, aquesta responsabilitat afecta les entitats financeres participants en les negociacions¹⁰⁷.

⁽¹⁰⁷⁾Articles 35 TRLITPAJD i 78 RITPAJD.

3.2.3. Quantificació

1) **Base imposable.** Segons el **tipus de document**, el TRLITPAJD fixa les bases imposables següents¹⁰⁸:

⁽¹⁰⁸⁾Article 36 TRLITPAJD.

a) Lletres de canvi i documents anàlegs: la quantitat girada, que s'eleva al doble si el termini de venciment supera els sis mesos, comptats a partir de la data d'emissió. Aquesta duplicació de la base no és aplicable als documents de gir o que supleixin les lletres de canvi.

Article 36.2 de la TRLITPAJD

Per a evitar el frau fiscal que comporta el fraccionament de la lletra de canvi, atès el caràcter progressiu del tipus de gravamen aplicable, l'article estableix que, si s'emeten dues o més lletres, en comptes d'una, s'addicionen les bases respectives. No obstant això, no escau aquesta addició quan les dates de venciment dels efectes difereixin de més de quinze dies o quan hi hagi constància documental de l'acord de cobrament a terminis mitjançant girs escalonats.

b) Certificats de dipòsit: el seu import nominal. En aquest supòsit, encara que els resguards tinguin una durada superior a sis mesos, no es duplica la base.

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

2) Quota

a) La llei estableix una escala única de tipus de gravamen de caràcter progressiu per a lletres de canvi, documents que realitzin una funció de gir o que supleixin les lletres i els certificats de dipòsit¹⁰⁹.

⁽¹⁰⁹⁾Articles 37 a 39 TRLITPAJD.

Segons la Resolució 1/2001, de 27 d'abril, de la Direcció General de Tributs, l'escala aplicable a aquests documents, expressada en euros, és la següent:

Extensió de la lletra de canvi

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

		Euros
Fins a	24,04 euros.....	0,06
De	24,05 a 48,08.....	0,12
De	48,09 a 90,15.....	0,24
De	90,16 a 180,30.....	0,48
De	180,31 a 360,61.....	0,96
De	360,62 a 751,27.....	1,98
De	751,28 a 1.502,53.....	4,21
De	1.502,54 a 3.005,06.....	8,41
De	3.005,07 a 6.010,12.....	16,83
De	6.010,13 a 12.020,24.....	33,66
De	12.020,25 a 24.040,48.....	67,31
De	24.040,49 a 48.080,97.....	134,63
De	48.080,98 a 96.161,94.....	269,25
De	96.161,95 a 192.323,87.....	538,51

El que excedeixi de 192.323,87 euros, a 0,018 euros per cada 6,01 o fracció.

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

Exemple

El Sr. Pérez, per a pagar un deute pendent, lliura una lletra de canvi pagadora al venciment de quatre anys més tard per 50.000 euros.

La base imposable està constituïda per la quantitat girada, és a dir, 50.000 euros. No obstant això, atès que el venciment de la lletra de canvi supera els sis mesos, l'impost s'haurà d'exigir pel doble de la base. De manera que la base imposable és igual a $2 \times 50.000 = 100.000$ euros.

L'impost s'exigeix per mitjà d'efectes timbrats, segons escala. Per a una base de 100.000 euros (de 96.161,95 a 192.323,87) correspon un efecte de 538,51 euros.

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

No obstant això, hi ha diversos supòsits en què el pagament es pot fer en metàl·lic:

- En primer lloc, el Ministeri d'Hisenda pot autoritzar el pagament en metàl·lic en substitució de l'ús d'efectes timbrats (art. 37.3 TRLITPAJD).
- En segon lloc, quan l'import de la lletra excedeixi el límit màxim de l'escala, l'excés tributa a raó de un 3% (0,018 euros per cada 6,01 o fracció).
- En tercer lloc, quan es tracta de lletres de canvi expedides a l'estranger, segons el que preveu l'article 80.3 del RITPAJD. La quota en aquest supòsit es calcula aplicant-hi el tipus fix del 3%.

Regulació dels efectes timbrats

En compliment del mandat que conté l'article 38 del TRLITPAJD, el RITPAJD regula tant la creació i modificació dels efectes timbrats (art. 116) com el seu bescanvi (art. 117).

- En quart lloc, quan es tracta de pagarés, xecs i altres documents negociats per entitats financeres (art. 1 de l'Ordre de 12 de novembre de 2001).
- I, en cinquè lloc, en els documents emesos per detallistes per a plasmar ajornaments de pagament amb proveïdors, superiors a 60 dies, als quals es refereix l'article 17.4 de la Llei 7/1996, de 15 de gener, d'ordenació del comerç detallista (art. 2 de l'Ordre de 12 de novembre de 2001).

Finalment, s'ha d'assenyalar que, d'acord amb el que autoritza excepcionalment el RITPAJD, quan en una localitat no hi hagi els efectes timbrats que s'hagin d'emprar per a pagar l'impost, els interessats poden sol·licitar l'habilitació de paper comú o d'efectes timbrats diferents, per a satisfer aquest pagament¹¹⁰.

⁽¹¹⁰⁾Article 116.6 TRLITPAJD.

b) Els pagarés, els bons, les obligacions i altres títols anàlegs amb rendiment implícit subjectes tributen al tipus del 3% (0,018 euros per cada 6,01 euros o fracció), que es liquidarà en metàl·lic. No obstant això, en la pràctica aquesta previsió no té virtualitat, atès que no es liquida el tribut per l'aplicació de l'exempció que conté l'article 45.I.B.15 del TRLITPAJD.

Per a finalitzar l'examen de la quota d'aquesta modalitat, s'ha de fer referència al fet que l'article 39 del TRLITPAJD disposa que el pagament de l'impost en l'expedició de documents mercantils cobreix totes les clàusules que aquest contingui, quant a la seva tributació per aquest concepte. Per això, es generen dubtes quant a la tributació addicional de lletres amb aval. Segons la Consulta de la DGT de 12 d'abril de 1984, si l'aval s'atorga a una lletra de canvi que respon a una veritable operació mercantil, l'aval queda emparat en el timbre de la lletra; si després de l'aval no hi ha cap operació mercantil, es tracta d'una fiança emmascarada i la tributació és procedent.

3.3. Documents administratius

3.3.1. Fet imposable

El fet imposable d'aquesta modalitat d'AJD s'ha vist reduït amb el pas del temps, ja que, d'una banda, el Reial decret llei 1/1986, de 14 de març, va eliminar el gravamen sobre els escrits presentats pels interessats davant les administracions públiques, certificats, autoritzacions, llicències, concessions i permisos concedits per autoritats administratives; i, d'altra banda, la Llei 25/1986, de 24 de desembre, en eliminar les taxes judicials, va representar la desaparició del gravamen de les resolucions dels òrgans jurisdiccionals i els laudes arbitrals, diligències i testimonis.

Els únics documents administratius **subjectes** avui a aquest gravamen són¹¹¹:

⁽¹¹¹⁾Article 40 TRLITPAJD.

a) La rehabilitació i la transmissió de grandeses i títols nobiliaris. En particular, es reporta l'impost en la rehabilitació i transmissió d'aquests títols, amb independència de si és per successió o per cessió; i pel reconeixement d'ús a Espanya de títols estrangers.

Lectura recomanada

Pel que fa al concepte de "rehabilitació i transmissió subjecta", consulteu l'article 43 del TRLITPAJD.

Conceptes de rehabilitació i transmissió

S'és davant d'una rehabilitació quan hi ha hagut una interrupció en la possessió d'una grandesa o títol, sigui quina sigui la manera com s'hagi produït.

Es consideren transmissions directes les que tenen lloc entre ascendents i descendents, o entre germans quan la grandesa o el títol hagi estat utilitzat per algun dels pares. Es qualifiquen com a transmissions transversals les que es realitzin entre la resta de les persones.

b) Les anotacions preventives que es practiquin en els registres públics, si tenen per objecte una quantitat o cosa valuable i no han estat ordenades d'ofici per l'autoritat judicial o administració competent.

Pròrroga d'anotacions preventives

Malgrat que la normativa reguladora de l'impost guarda silenci sobre la pròrroga d'anotacions preventives, sembla deduir-se que no estan subjectes a l'impost.

En relació amb el requisit de la inscripció en els registres, cal destacar que pot ser qualsevol registre públic, a diferència de la limitació de registres que actua en l'àmbit de la quota gradual de la modalitat de documents notariais d'AJD.

Quant al contingut valuable, aquest requisit només afecta els assentaments que consisteixin en la pràctica d'una anotació preventiva. De manera que qualsevol altre assentament no queda subjecte a aquesta modalitat, sense perjudici que estigui subjecte a la quota gradual de la modalitat de documents notariais d'AJD. Aquest contingut valuable es predica de l'objecte de l'anotació en si, sense que sigui possible admetre la subjecció a l'impost pel simple fet que l'anotació es refereixi a béns o drets susceptibles de valoració (com passa amb anotacions de suspensió de pagaments, les de fallida i les de conveni de creditors).

I, pel que fa al fet que es tracti d'una pràctica d'ofici, aquest requisit sembla referir-se tant a les anotacions sol·licitades per l'interessat a l'autoritat judicial competent com a les que siguin obligatòries per imperatiu legal. Segons la Consulta de la DGT de 20 de juny de 1995, únicament no se subjecten a gravamen les anotacions produïdes en el si d'un procediment penal, ja que les ocasionades en l'àmbit de processos civils sí que estan subjectes a aquesta modalitat d'AJD.

3.3.2. Subjectes

Estan obligats al pagament, a títol de contribuents¹¹²:

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

⁽¹¹²⁾Article 41 TRLITPAJD.

Per tant, el contribuent és la persona en favor de la qual es practica l'assentament registral, ja que, en les anotacions efectuades per mandat judicial, el sol·licitant és el jutge¹¹³, igual que es reconeix l'exempció de les anotacions preventives ordenades per l'Administració en els procediments de consenyiment.

⁽¹¹³⁾Aquesta situació comporta l'exempció, d'acord amb el que preveu l'article 45.I.A del TRLITPAJD.

3.3.3. Quantificació

Dins del marc de la base imposable i la quota que s'hi ha d'aplicar, podem distingir entre¹¹⁴:

⁽¹¹⁴⁾Articles 42 i 43 TRLITPAJD.

a) La **rehabilitació i la transmissió de grandeses i títols nobiliaris**, que tributa amb una quantitat fixa que es determina per l'aplicació d'una escala de doble entrada, en funció del tipus de títol o grandesa i de la modalitat de la transmissió, d'acord amb l'escala que preveu l'article 43 de la LITPAJD. La normativa no fa referència a la base imposable.

Amb efectes d'1 de gener de 2013, l'escala aplicable és la següent:

Escala	Transmissions directes	Transmissions transversals	Rehabilitacions i reconeixement de títols estrangers
	Euros	Euros	Euros
1a. Per cada títol amb grandesa	2.646	6.633	15.902
2a. Per cada grandesa sense títol	1.892	4.742	11.352
3a. Per cada títol sense grandesa	753	1.892	4.551

- Les **anotacions preventives**, que tributen en metàl·lic al tipus de gravamen del 0,50% sobre el valor del dret o interès que es garanteixi, es publiqui o es constitueixi, valor que s'adopta com a base imposable d'aquest gravamen¹¹⁵.

⁽¹¹⁵⁾Article 42 TRLITPAJD.

⁽¹¹⁶⁾Article 85.1 RITPAJD.

Quant a això, s'ha d'assenyalar que l'import de la base imposable no pot superar, en cap cas, el valor real dels béns embargats ni l'import total de la quantitat que hagi originat l'anotació d'embargament¹¹⁶. Si l'embargament s'ha d'anotar preventivament en diferents registres de la propietat i per aquest motiu es practiquen diverses liquidacions, la suma de les bases imposables de totes no podrà excedir els límits anteriorment assenyalats¹¹⁷. I, si resulta procedent una ampliació o millora de l'embargament, se subjecta a gravamen la corresponent anotació nova, prenent com a base únicament l'import de l'ampliació i no la totalitat de les quantitats per les quals se segueix el procediment judicial, sense que hi hagi una doble imposició, ja que es tracta de fets imposables diferents de l'anotació inicial.

⁽¹¹⁷⁾ Article 85.2 RITPAJD.

Activitats

Selecció simple

1. Una persona jurídica no societària amb finalitats lucratives...
 - a) no és subjecte passiu de la modalitat d'operacions societàries de l'ITPAJD.
 - b) és subjecte passiu de la modalitat d'operacions societàries de l'ITPAJD.
 - c) és subjecte passiu de la modalitat de transmissions patrimonials oneroses de l'ITPAJD.
2. El subjecte passiu de transmissions patrimonials oneroses en les transmissions de béns o drets és...
 - a) el transmissor, en tot cas.
 - b) l'adquirent, en tot cas.
 - c) l'adquirent, tret que hi hagi un pacte en contra.
3. A l'efecte de calcular la base imposable de transmissions patrimonials oneroses, el valor real dels béns s'obté...
 - a) restant del valor del bé tant les càrregues i els gravàmens que li restin valor com els deutes.
 - b) restant del valor del bé les càrregues i els gravàmens que li restin valor, però no els deutes.
 - c) restant del valor del bé els deutes.
4. Els contractes de comptes en participació...
 - a) no són subjectes passius de la modalitat d'operacions societàries.
 - b) s'equiparen a societats a efectes de la modalitat d'operacions societàries de l'ITPAJD.
 - c) estan exempts de la modalitat d'operacions societàries de l'ITPAJD.
5. No estan subjectes a operacions societàries...
 - a) la constitució i la disminució de capital.
 - b) l'ampliació de capital amb càrrec a reserves, constituïda exclusivament per primes d'emissió d'accions.
 - c) la constitució, la fusió, l'escissió i la dissolució de societats.
6. Se subjecten a gravamen per la modalitat d'actes jurídics documentats...
 - a) els documents mercantils, notariais i administratius.
 - b) els documents mercantils, administratius i judicials.
 - c) els documents notariais, administratius i judicials.
7. No estan subjectes al concepte de transmissions patrimonials oneroses les operacions efectuades per empresaris o professionals en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional i, en tot cas, quan constitueixin lliuraments de béns o prestacions de serveis subjectes a l'IVA, excepte en el cas dels lliuraments o arrendaments de béns immobles, com també en la constitució i la transmissió de drets reals d'ús i gaudi que recaiguin en aquests, quan...
 - a) gaudeixin d'exempció en l'IVA; i en el cas dels lliuraments d'immobles que estiguin inclosos en la transmissió de la totalitat del patrimoni empresarial.
 - b) no estiguin subjectes a l'IVA; i en el cas dels lliuraments d'immobles que estiguin inclosos en la transmissió de la totalitat del patrimoni empresarial.
 - c) no estiguin subjectes a l'IVA.
8. No és una operació sotmesa a la modalitat d'operacions societàries de l'ITPAJD...
 - a) el canvi d'objecte social.
 - b) la constitució d'una societat civil.
 - c) el trasllat a Espanya del domicili social d'una entitat.
9. En els casos de dissolució matrimonial o canvi de règim econòmic, a efectes de l'impost sobre transmissions patrimonials oneroses, ...
 - a) es declara exempt l'excés d'adjudicació, quan s'adjudica qualsevol bé o dret a un dels cònjuges.
 - b) quan s'adjudica l'habitatge habitual a un dels cònjuges, no se subjecten a gravamen els excessos d'adjudicació provocats.
 - c) els excessos d'adjudicació ocasionats se sotmeten a tributació, com qualsevol altra transmissió patrimonial.
10. En la modalitat d'actes jurídics documentats, ...
 - a) es pot exigir conjuntament la quota fixa i la variable.
 - b) quan s'exigeix la quota variable, no es pot exigir la fixa.
 - c) només es pot exigir la quota fixa si l'acte o contracte no està sotmès a l'impost sobre el valor afegit.

Casos pràctics

1. En Pere transmet onerosament a la Lluïsa mitjançant una escriptura notarial la propietat d'un immoble per valor de 200.000 euros. Aquest immoble suporta una hipoteca de 50.000

euros, amb un deute pendent de pagament en el moment de la transmissió de 25.000 euros. La Lluïsa, a més, contreu un préstec hipotecari amb el seu banc per un valor de 100.000 euros.

Suposant que la comunitat autònoma no ha dictat cap normativa, com tributa aquesta operació a efectes de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITPAJD)?

2. La Lucrecia, de 60 anys d'edat, transmet a en Jaume, de 12 anys, la nua propietat i a en Tomàs, de 30 anys, l'usdefruit durant 20 anys d'un pis, per 100.000 € i 700.000 €, respectivament. Es calcula que el valor real de l'immoble és de 800.000 € en el moment de la transmissió i d'1.400.000 € en finalitzar l'usdefruit. A més, la Lucrecia cedeix l'ús d'un nombrós ramat d'ovelles a l'Artur, que s'encarrega de cuidar-les per 100.000 € durant quatre anys. Es calcula que el valor de mercat de les ovelles puja a 2.500.000 €.

Determineu la tributació d'aquests fets a efectes de l'ITPAJD.

3. El Sr. Núñez és propietari d'un habitatge a Segòvia que adquireix l'any 2002 a una empresa promotora. Decideix vendre'l a la Sra. Pérez per un preu de 200.000 euros, dels quals cobra al comptat 60.000 euros. Així mateix, lliura una lletra de canvi pagadora al venciment de nou mesos, per 40.000 euros. Finalment, constitueix amb una entitat financera un préstec hipotecari pels 100.000 euros restants.

Practiqueu la liquidació de l'ITPAJD per cadascun dels fets imposables corresponents.

4. Indiqueu raonadament les conseqüències de la realització de les operacions següents a efectes de l'ITPAJD:

a) En Lluís i la Lluïsa són titulars d'una comunitat de béns sobre un local de negoci a parts iguals i un dia decideixen dissoldre-la i adjudicar-se un l'immoble i l'altra una compensació econòmica per la meitat del valor del local.

b) En Jaume adquireix unes accions per mitjà d'en Carlos, que actua com a fiduciari, i més endavant té pensat vendre-les.

c) Una sentència condemna la Marta a atorgar una escriptura pública en què reconeix la propietat de la meitat indivisa d'una finca a la Bàrbara.

d) La Daniela afegeix al contracte de venda del seu vehicle una clàusula de retre.

e) En Pere se subroga en el crèdit hipotecari que té la Carme sobre en Manuel.

Solucionari

Selecció simple

1. b
2. b
3. b
4. b
5. b
6. a
7. a
8. a
9. b
10. a

Casos pràctics

1. En relació amb la transmissió onerosa de l'immoble, aquesta constitueix el fet imposable de la modalitat de TPO (art. 7.1.A TRLITPAJD). La base imposable està constituïda pel valor real del bé transmès i són deduïbles les càrregues que disminueixin aquest valor, però no els deutes encara que estiguin garantits amb penyora o hipoteca (art. 10.1 TRLITPAJD). Per tant, al valor real de 200.000 euros no és deduïble el deute pendent de pagament de 25.000 euros. En aquest cas, la base imposable és de 200.000 euros. Com que la Lluïsa és el subjecte passiu (art. 8.a TRLITPAJD), la quota tributària s'obté aplicant el tipus de gravamen del 6% (art. 11.1.a TRLITPAJD): $200.000 \times 6\% = 12.000$ euros.

I en relació amb la constitució del préstec hipotecari, hi ha dos negocis jurídics: el préstec concedit per una entitat financera al particular i la constitució d'una hipoteca per part del particular per a garantir el pagament d'aquest préstec. El préstec està subjecte a l'IVA i exempt d'aquest, en virtut de l'article 20.1.18.c de la LIVA. I la constitució d'hipoteca, com que tributa com a préstec (en virtut de l'art. 15.1 TRLITPAJD), no està subjecta a la modalitat de TPO, sinó a l'IVA. Per tant, l'escriptura pública que conté aquesta hipoteca està subjecta al gravamen proporcional de l'AJD, perquè compleix tots els requisits de l'article 31.2 del TRLITPAJD. El subjecte passiu, d'acord amb l'article 68 del RITPAJD, és el prestatari, és a dir, el particular.

Finalment, en la modalitat d'AJD, tant l'escriptura pública notarial de la transmissió com la de la constitució de la hipoteca en garantia del préstec tributen en la modalitat de la quota fixa (0,30 euros per plec o 0,15 euros per foli, a elecció del fedatari), en aplicació de l'article 31.1 del TRLITPAJD.

2.

- Transmissió a en Tomàs de l'usdefruit. Es tracta d'un usdefruit temporal, de 20 anys, i el valor real del pis és de 800.000 €. El subjecte passiu és en Tomàs (art. 8.c LITPAJD). La base imposable es calcula segons el que estipula l'article 10.2.a de la LITPAJD: 2% de $800.000 \text{ €} \times 20 \text{ anys} = 320.000 \text{ €}$. Com que es tracta d'un pis, és a dir, un bé immoble, el tipus de gravamen és del 6%, segons l'article 11.1.a de la LITPAJD: $320.000 \times 6\% = 19.200 \text{ €}$.
- Transmissió a en Jaume de la nua propietat. El subjecte passiu és en Jaume (art. 8.a LITPAJD). La base imposable està constituïda per la diferència entre el valor real del bé immoble i el valor de l'usdefruit (càrrega que disminueix el valor real), d'acord amb l'article 10.1 de la LITPAJD: $800.000 - 320.000 = 480.000 \text{ €}$. Com que es tracta d'un pis, és a dir, un bé immoble, el tipus de gravamen és del 6%, segons l'article 11.1.a de la LITPAJD: $480.000 \text{ €} \times 6\% = 28.800 \text{ €}$.
- Extinció de l'usdefruit sobre el pis. El subjecte passiu és en Jaume (art. 8.a LITPAJD). Per a calcular la base imposable, és necessari aplicar el percentatge que corresponia a l'usdefruit pel qual es va deixar de tributar quan es va adquirir la nua propietat sobre el valor del pis en el moment en què es va consolidar el domini (art. 14.1 LITPAJD i art. 42.2 RITPAJD): 2% d' $1.400.000 \times 20 = 560.000 \text{ €}$. Com que es tracta d'un pis, és a dir, un bé immoble, el tipus de gravamen és del 6%, segons l'article 11.1.a de la LITPAJD: $560.000 \text{ €} \times 6\% = 33.600 \text{ €}$.
- Cessió d'ús d'un ramat d'ovelles. El subjecte passiu és l'Artur (art. 8.c LITPAJD). La base imposable es calcula aplicant el 75% del valor de l'usdefruit temporal del ramat d'ovelles,

segons l'article 10.2.b de la LITPAJD. El valor de l'usdefruit és: $2\% \text{ de } 2.500.000 \times 4 \text{ anys} = 200.000 \text{ €}$. I el 75% d'aquest valor és: $200.000 \times 75\% = 150.000 \text{ €}$. Com que es tracta d'un ramat d'ovelles, és a dir, un bé moble, el tipus de gravamen és del 4% , segons l'article 11.1.a de la LITPAJD: $150.000 \times 4\% = 6.000 \text{ €}$.

- Extinció del dret d'ús del ramat d'ovelles. L'extinció del dret d'ús no dóna lloc a tributació, ja que la Lucrecia va pagar per complet l'adquisició de la propietat, no solament de la nua propietat. Per tant, no queda res per liquidar i no hi són aplicables els articles 14.1 LITPAJD i 42.2 RITPAJD.
- Actes jurídics documentats. En cas que totes o algunes d'aquestes operacions es formalitzin per mitjà d'una escriptura notarial, aquesta operació tributaria per la modalitat d'actes jurídics documentats de l'ITPAJD. En concret, segons el que estipula l'article 31 de la LITPAJD, l'operació tributaria per la quota fixa de $0,30 \text{ €}$ per plec o $0,15 \text{ €}$ per foli, a elecció del fedatari (art. 31.1 LITPAJD), però no per la quota variable que preveu l'article 31.2 de la LITPAJD, atès que l'operació tributa per la modalitat de transmissions patrimonials oneroses de l'impost, i l'aplicació de la quota variable és llavors incompatible (art. 31.2 LITPAJD).

3. L'adquisició de l'habitatge per part del Sr. Núñez a l'empresa promotora constitueix una operació gravada per l'IVA. En canvi, la seva venda realitzada pel Sr. Núñez a la Sra. Pérez és una operació que no tributa per l'IVA, sinó per l'impost sobre transmissions patrimonials, atès que es tracta d'una segona o posterior transmissió (art. 7.5 TRLITPAJD).

La base imposable de l'ITP en aquesta transmissió onerosa de l'habitatge està constituïda pel valor real del bé menys les càrregues que disminueixin aquest valor, entre les quals no s'hi han d'incloure els deutes ni tan sols encara que estiguin garantits mitjançant una hipoteca (art. 10.1 TRLITPAJD). Per tant, el valor real del bé constitueix el preu efectiu de la transmissió (200.000 euros), sense perjudici de la possible comprovació de valors que efectui l'Administració tributària autonòmica (art. 46 i seg. TRLITPAJD).

De manera que, essent la base imposable de 200.000 euros i el tipus de gravamen aplicable del 6% (suposant que la corresponent comunitat autònoma no n'hagi aprovat un de diferent), d'acord amb l'article 11.1.a de el TRLITPAJD la quota que s'haurà d'ingressar serà de 12.000 euros.

El subjecte passiu d'aquest tribut és l'adquirent del bé immoble (art. 8.a TRLITPAJD), és a dir, en el nostre cas la Sra. Pérez. I la meritació del tribut es produeix en el moment de formalitzar l'escriptura pública, tret que abans s'hagi formalitzat la compravenda mitjançant un contracte privat (art. 49 TRLITPAJD).

En relació amb la formalització de l'escriptura pública, encara que aquesta es tracta d'un document notarial, no tributa per l'IAJD, en la modalitat de quota variable del $0,5\%$ del valor declarat, ja que hi ha incompatibilitat entre aquest impost en aquesta quota variable i el de transmissions patrimonials oneroses (art. 31.2 TRLITPAJD).

Per contra, sí que s'hi aplica la quota fixa de $0,30$ euros per plec o $0,15$ euros per foli a elecció del fedatari, pel paper timbrat utilitzat en la matriu de l'escriptura i en la segona còpia i en còpies successives, si escau. En aquest últim supòsit, el subjecte passiu del tribut serà qui insti o sol·liciti aquestes còpies.

D'altra banda, quant a la lletra de canvi lliurada, es tracta d'un acte jurídic documentat sotmès a gravamen, en la modalitat de documents mercantils (art. 33.1 TRLITPAJD). La base imposable d'aquest tribut és de 40.000 euros. No obstant això, atès que el venciment de la lletra de canvi supera els 6 mesos, l'impost s'haurà d'exigir pel doble d'aquesta base (art. 36.2 TRLITPAJD). És a dir, que la base imposable és de 80.000 euros.

Respecte a la quota tributària, s'ha de tenir en compte que aquest impost s'exigeix per mitjà d'efectes timbrats, segons escala (art. 37.1 TRLITPAJD). Per a una base de 80.000 euros (de 48.080,98 euros a 96.161,94 euros), correspon un efecte de 269,25 euros. El subjecte passiu és el lliurador de l'efecte (art. 34.1 TRLITPAJD), és a dir, en el nostre cas, a la Sra. Pérez.

Finalment, en relació amb la constitució del préstec hipotecari, s'ha de tenir en compte que, d'acord amb l'article 15 del TRLITPAJD, la constitució d'hipoteca en garantia d'un préstec tributarà exclusivament pel concepte de préstec. Així mateix, segons l'article 45.I.B.15 del TRLITPAJD, estan exempts de l'ITP els dipòsits en efectiu i els préstecs, sigui quina sigui la forma com s'instrumentin, fins i tot els representats per pagarés, bons, obligacions i títols anàlegs.

Per tant, en el nostre cas, només tributarà la constitució de la hipoteca en la modalitat de documents notariais de l'IAJD, ja que es compleixen els tres requisits que preveu l'article 31.2 del TRLITPAJD: que el document tingui per objecte una quantitat o cosa avaluable;

contingui actes o contractes inscripcions en els registres de la propietat, mercantil, de la propietat industrial o en el de béns mobles, i no estigui subjecte a l'ISD o a l'ITPO o OS.

Suposant que la comunitat autònoma no hagi aprovat cap tipus impositiu propi, s'hi aplicarà el 0,50% sobre la base imposable. Independentment de l'exigència del gravamen proporcional de l'IAJD, s'hi aplica la quota fixa de 0,30 euros per plec o 0,15 euros per foli a elecció del fedatari (art. 31.1 TRLITPAJD), pel paper timbrat utilitzat en la matriu de l'escriptura i en la segona còpia i en còpies successives, si escau.

4.

a) Els excessos d'adjudicació declarats, excepte els que sorgeixin de donar compliment als articles 821, 829, 1056 (segon) i 1062 (primer) del CC i disposicions de dret foral basades en el mateix fonament, es consideren transmissions patrimonials oneroses (TPO) a efectes de la liquidació i el pagament de l'ITPAJD –lletra *b* de l'article 7.2 LITPAJD. Ara bé, segons l'STS de 28 de juny de 1999, el supòsit que planteja l'enunciat no genera un excés d'adjudicació, sinó una obligació de compensació econòmica per part del comuner que s'adjudica el local com a conseqüència de la indivisibilitat del pis. Per tant, no es realitza el fet imposable TPO. Un supòsit similar però diferent del que presenta l'enunciat i que també fonamenta la no-subjecció a la modalitat de TPO és el que preveu l'article 32.3 del RITPAJD, que fa referència als excessos d'adjudicacions de béns per dissolució o canvi del règim econòmic matrimonial si són conseqüència de l'adjudicació a un dels cònjuges de l'habitatge habitual del matrimoni.

En tot cas, la dissolució d'una comunitat de béns sobre un local de negoci constitueix una operació subjecta a l'ITPAJD en la modalitat d'operacions societàries (OS), d'acord amb el número 1r. de l'article 19.1 de la LITPAJD, que esmenta la dissolució de societats com a operació societària subjecta, i amb els números 4t. i 5è. de l'article 22 de la LITPAJD, que a efectes de l'impost equipara a societats la comunitat de béns constituïda per actes *inter vivos* que faci activitats empresarials i per actes *mortis causa* quan continuï en règim d'indivisió l'explotació del negoci del causant per un termini superior a tres anys. Per aquest motiu l'article 61.1 del RITPAJD estableix que la dissolució de comunitats de béns que resultin gravades en la seva constitució es consideren dissolució de societats, i la liquidació es gira per l'import dels béns, drets o proporcions adjudicats a cada comuner. Sobre aquesta quantitat (base imposable) s'aplica el tipus de gravamen de l'1% (art. 26 LITPAJD). Només si s'hagués tractat d'una comunitat de béns que no du a terme activitats empresarials i l'adjudicació té proporció amb les quotes de titularitat, aquesta operació hauria tributat únicament per AJD (art. 61.2 RITPAJD).

Finalment, si l'operació es documenta en una escriptura pública tributa per la quota fixa de la modalitat de documents notariais d'AJD, però no per la quota variable o gradual, perquè l'operació està subjecta a OS (art. 31 LITPAJD).

b) Amb la finalitat d'evitar la tributació en l'ITPAJD i que no es consideri una primera transmissió entre el fiduciari (Carles) i el veritable propietari (Jaume), s'ha d'acreditar el caràcter de simple mandatari o gestor del fiduciari (Carles), ja sigui per actuació en nom d'altri (aquí la prova és més fàcil) com també en nom propi i per compte d'altri (qüestió ja més complicada des d'un punt de vista probatori). Altrament, es considera que la fiducia només té efecte entre les parts, però no davant tercers (i entre els tercers també s'inclou evidentment l'Administració tributària), i el fiduciari és el titular dels béns, i per tant tributa per l'ITPAJD l'adquisició que realitza el veritable propietari. En aquest sentit es pronuncia la SAN de 21 de juny de 1994.

Si l'operació es documenta en una escriptura pública, tributa per la quota fixa de la modalitat de documents notariais d'AJD, però no per la quota variable o gradual en cas que l'operació estigui subjecta a TPO (art. 31 LITPAJD).

c) Es tracta d'un reconeixement de domini que tributa per TPO –lletra *d* de l'article 7.2 LITPAJD–, sempre que no s'hagi pagat l'impost corresponent o s'hagi declarat l'exempció o no-subjecció en el moment de la transmissió inicial (TPO, ISD...). En aquest sentit es pronuncia l'STSJ d'Andalusia (Màlaga), de 28 de març de 2000. Pel fet que es documenta en una escriptura pública, també es produeix el fet imposable AJD, en la modalitat de documents notariais, però aquesta operació només és gravada per la quota fixa (no la quota variable o gradual).

d) Aquesta operació es qualifica com a TPO a efectes de l'ITPAJD. Segons l'article 14.3 de la LITPAJD, en les transmissions de béns i drets (en aquest cas un vehicle) amb clàusula de retre, serveix de base imposable el preu declarat si és igual o superior als 2/3 del seu valor comprovat; si la Daniela transmet el dret a retrotreure, la base imposable serà 1/3 d'aquest valor, tret que el preu declarat hagi estat més alt. I quan s'exerceixi el dret de retracte servirà de base imposable els 2/3 del valor comprovat del bé o dret (en aquest cas el vehicle), sempre que sigui igual o superior al preu del retracte. Finalment, l'article 46 RITPAJD regula la tributació en TPO de diferents circumstàncies en relació amb la clàusula de retre (extinció del dret a

retrotreure, exercici d'aquest dret després d'haver vençut el termini, pròrroga del termini per a exercir el dret...).

Si l'operació es documenta en una escriptura pública, tributa per la quota fixa de la modalitat de documents notariais d'AJD, però no per la quota variable o gradual, perquè l'operació està subjecta a TPO (art. 31 LITPAJD).

e) Aquesta operació tributa per la modalitat de TPO a l'ITPAJD. L'article 16 de la LITPAJD estipula que la subrogació en els drets del creditor hipotecari es considera com a transmissió de drets i que tributa al tipus de gravamen de l'1%.

Si l'operació es documenta en una escriptura pública, tributa per la quota fixa de la modalitat de documents notariais d'AJD, però no per la quota variable o gradual, perquè l'operació està subjecta a TPO (art. 31 LITPAJD).