
Disposicions comunes de l'ITPAJD

PID_00257546

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. Aspectes generals de l'impost	7
1.1. Caràcters bàsics	7
1.2. Fonts normatives	8
1.3. Modalitats	10
1.4. Incompatibilitats	11
1.5. Competències de les comunitats autònomes	14
1.6. Àmbit d'aplicació	15
2. Principis comuns	23
2.1. Qualificació de l'acte o contracte	23
2.2. Qualificació jurídica dels béns	25
2.3. Unicitat de convencions	26
2.4. Afecció dels béns transmesos	27
3. Disposicions comunes	29
3.1. Beneficis fiscals	29
3.2. Comprovació de valors	44
3.3. Meritació	46
3.4. Prescripció	47
3.5. Devolució	48
4. Gestió de l'impost	51
4.1. Competència funcional	51
4.2. Obligacions formals	51
4.2.1. Obligacions a càrrec del contribuent	52
4.2.2. Obligacions a càrrec de tercers	55
4.3. Garanties	56
4.4. Infraccions i sancions	57
Activitats	59

Introducció

Aquest mòdul es dedica a analitzar les disposicions comunes de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITPAJD), una de les dues figures tributàries que graven el tràfic patrimonial privat o no empresarial, és a dir, el que té lloc entre subjectes no empresaris ni professionals.

Com és sabut, les transmissions patrimonials poden ser de dos tipus: oneroses i *inter vivos* (en aquest cas, hi és aplicable l'ITPAJD) i lucratives, ja sigui *mortis causa* o *inter vivos*, cas en què entra en joc l'impost sobre successions i donacions (ISD).

D'altra banda, cal tenir en compte que el tràfic patrimonial privat i el tràfic empresarial estan subjectes, respectivament, a l'ITPAJD i a l'impost sobre el valor afegit (IVA). No obstant això, s'ha de precisar que l'ITPAJD té un caràcter residual respecte a l'IVA, que queda patent, d'una banda, en la prioritat de qualificar una operació com a empresarial a efectes de l'IVA i, de l'altra, en la subjecció a l'ITPAJD de determinades transmissions empresarials que no estan gravades efectivament per l'IVA. No és el cas del gravamen d'operacions societàries ni del d'actes jurídics documentats. I això sense perjudici de la incompatibilitat entre les modalitats de transmissions patrimonials oneroses i d'operacions societàries.

Després d'examinar els aspectes generals de l'impost, entre els quals destaca l'esmentat tema de les incompatibilitats de les diferents modalitats del tribut entre elles i respecte de l'IVA, convé aturar-se en el tema dels principis comuns a les tres modalitats: principi de qualificació de l'acte o contracte, principi de qualificació jurídica dels béns, principi d'unicitat de convencions i principi d'afecció dels béns transmesos.

Amb això, estarem en disposició d'examinar detalladament les disposicions comunes a les tres modalitats impositives, i finalitzarem amb els aspectes de gestió de l'impost: beneficis fiscals, comprovació de valors, meritació i devolució.

Objectius

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

- 1.** Saber distingir i relacionar entre elles les diferents modalitats de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, sobretot respecte al règim d'incompatibilitats de les modalitats del tribut entre elles i en relació amb l'IVA.
- 2.** Entendre les disposicions comunes aplicables a les tres modalitats de l'impost.
- 3.** Diferenciar les competències normatives de les comunitats autònomes en relació amb l'impost.
- 4.** Identificar els principis comuns aplicables en matèria de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.
- 5.** Comprendre els aspectes de gestió de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

1. Aspectes generals de l'impost

1.1. Caràcters bàsics

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

- És **indirecte**¹, segons la qualificació pressupostària i el criteri econòmic, ja que grava la circulació de la riquesa, encara que la seva quota no sigui repercutible legalment (i, per tant, des d'aquest punt de vista, es podria classificar com un impost directe).
- És **real**, ja que grava una font de riquesa que existeix amb independència de qualsevol subjecte.
- És un impost **objectiu**, que no té en compte les circumstàncies personals dels subjectes que l'han de satisfer. No obstant això, aquesta característica es troba, en l'actualitat, matisada per l'existència de tipus impositius reduïts que ponderen les circumstàncies personals dels subjectes passius.
- És **instantani**, ja que l'element temporal del fet imposable coincideix amb el moment de la meritació.
- És **proporcional**, ja que la quota tributària es determina per mitjà de l'aplicació de tipus impositius fixos, generals o especials, de caràcter proporcional. Ara bé, en l'actualitat, en algunes comunitats autònomes, s'hi apliquen escales impositives que incorporen una certa progressivitat.
- És **heterogeni**, ja que està integrat per tres modalitats, cadascuna de les quals té la seva corresponent configuració i tipus impositius propis. Es tracta de les modalitats de transmissions patrimonials oneroses, operacions societàries i actes jurídics documentats.
- És **complementari** de la imposició general sobre el consum que es grava per mitjà de l'impost sobre el valor afegit, ja que subjecta a gravamen les transmissions patrimonials oneroses entre particulars. Així mateix, és **addicional** a l'IVA en el cas de les modalitats d'operacions societàries i actes jurídics documentats.

⁽¹⁾Article 1 TRLITPAJD.

- És un impost **cedit** a les comunitats autònomes de règim comú. I es tracta d'un tribut concertat de normativa autònoma en les comunitats autònomes de règim foral.

1.2. Fonts normatives

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

Aquesta reforma va donar lloc al text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, aprovat pel Reial decret legislatiu 3050/1980, de 30 de desembre. Aquesta reforma de 1980 va introduir novetats importants en l'estructura de la imposició sobre el tràfic patrimonial privat. En concret:

- La regulació en una norma diferent de l'ISD, fins llavors inclosa en el mateix cos legal².
- La diferenciació introduïda entre transmissions patrimonials oneroses i operacions societàries.
- El manteniment, però en un àmbit cada vegada més reduït, de l'impost sobre actes jurídics documentats.

⁽²⁾Text refós dels impostos sobre les successions, transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, de 6 d'abril de 1967.

Amb posterioritat, la Llei 30/1985, de 2 d'agost, de l'impost sobre el valor afegit, per la qual s'implementa aquesta figura tributària com a impost general sobre el consum; les directives comunitàries 69/335/CEE del Consell, de 17 de juliol, sobre impostos indirectes que graven la concentració de capitals, i 90/434/CEE, de 23 de juliol; la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'ISD, i la Llei 29/1991, de 16 de desembre, de transposició de la Directiva comunitària sobre fusions i escissions d'empreses, van fer necessari aprovar un nou text refós de l'impost, amb la mateixa denominació que l'anterior, que va tenir lloc per mitjà del **Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre**, actualment vigent (TRLITPAJD).

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

Alguns preceptes tant del TRLITPAJD com del RITPAJD han estat anul·lats mitjançant diferents sentències del TC (STC 113/2006, de 5 d'abril i STC 194/2000, de 19 de juliol) i del TS (STS de 3 d'octubre de 1997, dues STS de 3 de novembre de 1997 i dues STS de 5 de desembre de 1998).

Precepte anul·lat	STS	Motiu
Art. 14.7 TRLITPAJD	STC 194/2000, de 19 de juliol	Vulneració dels principis de capacitat econòmica, de legalitat penal i de defensa en el procediment sancionador.
Art. 45.I.B) TRLITPAJD	STS de 3 d'octubre de 1997	Omissió de la menció expressa a l'exempció de bons de caixa emesos per bancs industrials i de negocis.
Art. 56.4 TRLITPAJD	STC 113/2006, de 5 d'abril	La regulació del presentador del document vulnera la tutela judicial efectiva.
Article 2.4 RITPAJD	L'STS de 5 de desembre de 1998	Equiparació de les condicions suspensives relatives a l'atorgament de llicències a les condicions resolutòries.
Article 29 RITPAJD	L'STS de 5 de desembre de 1998	Equiparació de les adjudicacions en paga d'assumpció de deutes a les adjudicacions en pagament.
Article 39 RITPAJD	Les STS de 3 de novembre de 1997	Determinació de la base imposable en els supòsits de subhastes públiques.
Article 54.3 RITPAJD	Les STS de 3 de novembre de 1997	Determinació del fet imposable en els casos de reducció de capital per compra d'accions pròpies amb la finalitat d'amortitzar-les.
Article 62.b).2 RITPAJD	L'STS de 3 de novembre de 1997	Contribució en els casos de reducció de capital per compra d'accions pròpies per a amortitzar-les.
Article 64.5.2 RITPAJD	Les STS de 3 de novembre de 1997	Liquidació provisional en casos de dissolució de la societat.
Article 70.4 RITPAJD	L'STS de 3 de novembre de 1997	Subjecció a la modalitat d'AJD de les escriptures d'emissió i de cancel·lació d'obligacions.
Article 74 RITPAJD	Les STS de 3 de novembre de 1997	Subjecció a la modalitat d'AJD de les escriptures d'emissió i de cancel·lació d'obligacions.
Article 75.3 RITPAJD	Les STS de 3 de novembre de 1997	Subjecció de l'escriptura de transformació de societats.
Article 75.5 RITPAJD	Les STS de 3 de novembre de 1997	Subjecció de l'escriptura de desemborsament de dividend passius
Article 75.6 RITPAJD	Les STS de 3 de novembre de 1997	Subjecció de l'escriptura de canvi de la condició de les accions, nominatives o al portador.
Article 88.I) RITPAJD	L'STS de 3 de novembre de 1997	Omissió de referència expressa a l'exempció de bons de caixa emesos per bancs industrials i de negocis.
Article 94.3 RITPAJD	L'STS de 5 de desembre de 1998	Prescripció

D'altra banda, cal tenir en compte que 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, atribueix a les comunitats autònomes la possibilitat d'assumir competències normatives respecte a la fixació del tipus de gravamen i de les deduccions i bonificacions de la quota en els casos següents: les conces-

⁽³⁾ Modalitat de transmissions patrimonials oneroses.

⁽⁴⁾ Modalitat d'actes jurídics documentats.

sions administratives, les transmissions de béns mobles i immobles, la constitució i cessió de drets reals sobre aquests –excepte els drets reals de garantia³–, i l'arrendament de béns mobles i immobles, i respecte als documents notariais⁴.

Finalment, no hem d'oblidar que la Llei de pressupostos pot introduir modificacions respecte a les tarifes i les exempcions d'aquest impost, en virtut de l'habilitació que li proporciona la disposició final segona del TRLITPAJD.

1.3. Modalitats

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

Aquestes tres modalitats són les següents⁵:

- a) El gravamen sobre les transmissions patrimonials oneroses.
- b) El gravamen sobre les operacions societàries.
- c) El gravamen sobre els actes jurídics documentats.

En la primera modalitat, **TPO**, es graven els desplaçaments patrimonials a títol oneros i els actes assimilats que no tributen per IVA. En la segona, **OS**, com una categoria autònoma, separada de l'anterior modalitat de TPO, es graven els traspasos patrimonials vinculats a societats i entitats assimilades, i determinats actes típics del tràfic societari.

I, finalment, en la tercera, **AJD**, es grava la formalització en determinats documents d'operacions, actes i contractes. Aquesta última modalitat se subdivideix, al seu torn, en tres més, atenent el mitjà documental utilitzat: documents notariais⁶, documents mercantils⁷ i documents administratius⁸.

⁽⁵⁾Article 1.1 TRLITPAJD.

⁽⁶⁾Que es graven per mitjà d'una quota fixa i una altra de variable o gradual.

⁽⁷⁾Que recau sobre les lletres de canvi i altres documents que facin una funció de gir.

⁽⁸⁾Avui dia està limitat a la concessió i rehabilitació de títols nobiliaris i anotacions preventives en registres.

Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats	Transmissions patrimonials oneroses		
	Operacions societàries		
	Actes jurídics documentats	Documents notariais	Quota fixa
			Quota variable
	Documents mercantils		
Documents administratius			

1.4. Incompatibilitats

Atès que les diferents modalitats de l'impost poden entrar en col·lisió entre elles o bé respecte d'altres tributs, com l'IVA i l'ISD, la normativa tributària estableix criteris tant per delimitar-ne la compatibilitat com per determinar quina modalitat o tribut preval quan siguin incompatibles.

Les modalitats de transmissions patrimonials oneroses i d'operacions societàries es declaren expressament incompatibles entre elles, però no amb el concepte d'actes jurídics documentats, excepte la quota variable. Quant a la compatibilitat amb l'IVA, només la modalitat de transmissions patrimonials oneroses es declara expressament incompatible amb l'IVA.

Modalitat	TPO	OS	AJD-DN c. fixa	AJD-DN c. grad.
TPO	–	Incompatible (preval OS)	Compatible	Incompatible (preval TPO)
OS	Incompatible (preval OS)	–	Compatible	Incompatible (preval OS)
AJD-DN c. fixa	Compatible	Compatible	–	Compatible
AJD-DN c. grad.	Incompatible (preval TPO)	Incompatible (preval OS)	Compatible	–

Així, doncs, podem distingir⁹:

⁽⁹⁾Articles 7.5 i 18 TRLITPAJD.

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

Per tant, són gravades com a transmissions patrimonials oneroses:

- a) Les adquisicions no subjectes a l'IVA.
- b) Els lliuraments o arrendaments de béns immobles subjectes a l'IVA, però exempts en aquest impost, excepte quan es renuncia a l'aplicació de l'exempció.

Així mateix, cal considerar que la constitució de drets reals d'ús i gaudi s'equipara als arrendaments, com a prestació de serveis, a efectes de l'IVA, segons la LIVA¹⁰.

La Llei indica expressament la subjecció a transmissions patrimonials oneroses dels lliuraments de béns immobles que estiguin inclosos en la transmissió de la totalitat del patrimoni empresarial quan aquesta última no estigui subjecta a l'IVA¹¹.

La tributació dels préstecs

Seguint el principi que "el dret de garantia segueix la sort del negoci jurídic principal", que l'article 15.1 del TRLITPAJD i l'article 25.1 del Reglament estableixen per a la tributació dels préstecs hipotecaris, si el negoci jurídic principal és el préstec, només es tributa pel concepte de préstec. Per tant, la tributació per l'IVA i, per tant, la no-subjecció al gravamen sobre transmissions patrimonials oneroses de les transmissions empresarials de béns immobles comporten, també, la no-subjecció a aquest gravamen de les condicions resolutòries explícites i de les hipoteques sobre els béns transmesos que garanteixin el pagament del preu ajornat en *aquestes transmissions* (art. 7.3 TRLITPAJD).

Tot això tret que, naturalment, l'operació sigui finalment gravada per transmissions patrimonials oneroses, com passa, per exemple, si hi concorre una exempció de l'IVA a la qual no es renunciï, sempre que el gravamen de transmissions patrimonials oneroses sigui procedent en funció de la naturalesa de la persona o entitat que *la constitueixi* (art. 12.3 TRLITPAJD).

Exemple

El Sr. Antúnez va adquirir un xalet a una promotora immobiliària, però, com que s'ha de traslladar a una altra ciutat per motius laborals, decideix vendre-la al seu cosí, el Sr. Núñez, per un preu de 600.000 euros.

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

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

Per tant, en aquests casos l'aportació o adjudicació tributarà per IVA i, a més, el conjunt de l'operació per la modalitat d'OS. Cal tenir en compte, doncs, que una operació societària s'instrumenta mitjançant una pluralitat d'aportacions, unes poden resultar subjectes a IVA, altres subjectes i exemptes¹² i unes altres no subjectes¹³.

En aquest sentit, cal destacar que les aportacions subjectes i exemptes d'IVA o no subjectes a IVA en cap cas no tributaran per TPO, atesa la incompatibilitat de totes dues modalitats de l'impost.

⁽¹⁰⁾Article 4.4.a.

Lectura recomanada

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

⁽¹¹⁾Article 7.5 del text refós TRLITPAJD i article 4.2.b de la LIVA.

⁽¹²⁾Per exemple, aportacions que constitueixin segons o ulteriors lliuraments d'edificacions.

⁽¹³⁾Per exemple, aportacions fetes per particulars o dineràries.

3) Modalitat d'OS/TPO. Segons l'article 1.2 del TRLITPAJD, les modalitats de TPO i OS s'exclouen entre si, de manera que cap acte o contracte pot resultar subjecte simultàniament a totes dues modalitats de l'impost¹⁴.

(14) Article 1.2 TRLITPAJD.

Aquesta prohibició de doble imposició de totes dues modalitats té caràcter absolut, ja que s'aplica encara que un acte no tributi efectivament per OS o TPO, bé perquè n'és exempt, bé perquè no té base imposable. Sempre que es realitzi el fet imposable d'una modalitat, s'exclou l'altra. Per tant, operacions de transferències patrimonials subjectes a OS en cap cas no poden ser gravades, a més, per la modalitat de TPO.

Així mateix, cal subratllar que, pel caràcter específic i taxat del fet imposable de la modalitat d'OS, de primer s'ha de comprovar si un acte queda subjecte a aquesta modalitat i, posteriorment, verificar si és gravat per la modalitat de TPO.

Exemple

La Sra. Martínez constitueix una societat mitjançant l'aportació d'un immoble valorat en 100.000 euros, hipotecat amb un saldo viu del préstec hipotecari de 90.000 euros; se subroga l'entitat constituïda en el deute i en resulta un valor net d'aportació de 10.000 euros.

L'operació realitzada per la Sra. Martínez constitueix el fet imposable d'operacions societàries, d'acord amb el que preveu l'article 19 del TRLITPAJD, per la qual cosa en cap cas no pot incidir en la modalitat de TPO pel concepte d'adjudicació expressa en paga d'assumpció de deutes, atesa la incompatibilitat de totes dues modalitats i el principi de prohibició de la doble imposició que contenen els articles 1.2 i 1.4 del TRLITPAJD.

Tanmateix, cal tenir en compte que som davant una qüestió molt controvertida, tal com fa poc temps ha reconegut el Tribunal Suprem mitjançant la interlocutòria del 23 de novembre de 2017. En concret, ha assenyalat que "la qüestió que presenta interès cassacional objectiu per a la formació de la jurisprudència consisteix a: determinar si, a l'efecte de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, la constitució d'una societat el contravalor de la qual consisteix en l'aportació de béns immobles garantits amb hipoteca suposa l'existència d'una única operació subjecta a la modalitat d'operacions societàries (constitució de societat) o si, a més, comprèn una altra operació (adjudicació en pagament d'assumpció de deute), subjecta a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses pels béns immobles que es lliuren en assumir el deute hipotecari que els grava".

4) Modalitat d'AJD/TPO i OS. La possible concurrència de la modalitat d'AJD amb les restants de l'impost només es pot produir en l'àmbit dels documents notariais. De manera que en aquest tipus de documents cal diferenciar el gravamen de quota fixa i el de quota variable.

El gravamen de quota fixa és compatible i se superposa a les restants modalitats de l'impost en cas que es formalitzi el respectiu acte o contracte en un document notarial.

D'altra banda, el gravamen de quota variable és incompatible i té caràcter residual respecte a les restants modalitats de l'impost, d'acord amb el que preveu l'article 31.2 del TRLITPAJD, ja que perquè es realitzi el seu fet imposable és necessari que el document notarial contingui actes no subjectes a les altres modalitats de l'impost.

Així mateix, convé destacar que tant el gravamen fix com el gradual són compatibles entre si, de manera que un document notarial sempre reporta la quota fixa i, a més, si reuneix els requisits de l'esmentat article 31.2 del TRLITPAJD, la quota gradual o variable.

Exemple

El Sr. Rupérez i el Sr. Núñez formalitzen en un document notarial la dissolució de la comunitat que tots dos han constituït, en la qual el seu actiu estava integrat per dos béns immobles, un de valorat en 100.000 euros i un altre en 50.000 euros, i el passiu per un deute de 50.000 euros. El Sr. Rupérez s'adjudica el bé immoble de valor més alt (100.000 euros) i assumeix el pagament del deute (50.000 euros) i el Sr. Núñez l'altre immoble de menys valor (50.000 euros).

La dissolució de la comunitat no està subjecta a la modalitat de TPO, ja que és un acte determinatiu o específicatiu i no traslatiu, sempre que no sorgeixin excessos d'adjudicació. Com que es documenta notarialment i es refereix a immobles, incideix en la quota gradual d'AJD.

L'adjudicació al Sr. Rupérez de l'immoble de més valor i del deute no pot comportar, a més de la tributació que li correspon per AJD quant al valor de l'immoble, una liquidació addicional per TPO pel concepte d'adjudicació expressa en paga d'assumpció del deute, ja que no és una operació independent de l'extinció del condomini, sinó que forma part d'aquesta i, en el seu conjunt, no està subjecta a TPO.

1.5. Competències de les comunitats autònomes

Pel que fa al sistema tributari de les comunitats autònomes de règim comú, la capacitat normativa que s'atribueix, en l'actualitat, a aquestes comunitats autònomes, com s'ha assenyalat anteriorment, per mitjà 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 tributàries¹⁵, determina que, juntament amb la normativa estatal bàsica, s'hi hagi d'aplicar la regulació de la comunitat autònoma que correspongui en virtut de l'Administració tributària competent.

Quant a això, s'han de destacar tres notes fonamentals derivades del que disposa l'article 49 de la dita Llei 22/2009:

1) Quant a la regulació dels **tipus de gravamen**, la capacitat normativa de les comunitats autònomes es pot exercir, en primer lloc, respecte dels tipus impositius aplicables a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses en el cas de les concessions administratives, la transmissió de béns mobles i

⁽¹⁵⁾Article 27 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre.

Nota

Ara bé, l'article 27.2 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, assenjala que la normativa dictada per les comunitats autònomes en relació amb les matèries la competència de les quals els correspongui d'acord amb el seu estatut d'autonomia i que sigui susceptible de tenir, per via indirecta, efectes fiscals no produeix aquestes efectes mentre el règim tributari que configuri no s'ajusti al que estableixin les normes estatals.

⁽¹⁶⁾Excepte els drets reals de garantia, respecte dels quals es manté la competència estatal.

immobles, la constitució i cessió de drets reals que recaiguin sobre béns mobles i immobles¹⁶ i l'arrendament de béns mobles i immobles; i, en segon lloc, poden regular el tipus impositiu de la modalitat d'actes jurídics documentats, aplicable als documents notarialis.

Per tant, són de competència estatal els elements de l'impost següents: el tipus aplicable a la modalitat d'operacions societàries, l'aplicable als drets reals de garantia subjectes a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses, l'escala de gravamen de la modalitat d'actes jurídics documentats dels documents mercantils, el tipus de gravamen de les anotacions en la modalitat d'actes jurídics documentats i l'escala de gravamen aplicable a la transmissió i rehabilitació de títols nobiliaris.

2) Respecte a les **deduccions i bonificacions** en la quota, les comunitats autònomes les poden establir de manera addicional als beneficis fiscals estatals amb una sèrie de limitacions. En primer lloc, només es poden establir per a fets imposables respecte dels quals tinguin atribuïda capacitat normativa en matèria de tipus de gravamen.

En segon lloc, no poden implicar una modificació dels beneficis fiscals establerts en el text refós de la Llei de l'impost i altres normes estatals; per tant, no poden restringir, tant des d'un punt de vista quantitatiu com d'obligacions formals, els beneficis fiscals de la normativa estatal. I, finalment, s'han d'aplicar després dels beneficis fiscals estatals.

3) En relació amb la **gestió i liquidació** del tribut, les comunitats autònomes poden regular els aspectes relatius a aquestes, tenint en compte que, d'una banda, aquesta regulació es pot fer per via legal o reglamentària, ja que la gestió dels tributs no és una matèria objecte de reserva de llei. D'altra banda, aquesta regulació pot incidir en aspectes com, per exemple, les actuacions de comprovació de valors, d'acord amb el que disposen el text refós de la Llei i la Llei general tributària. I, finalment, s'ha de tenir en compte que expressament s'habilita les comunitats autònomes perquè aquestes puguin elaborar els models d'arrendaments d'immobles.

1.6. Àmbit d'aplicació

L'ITPAJD s'aplica en tot el territori espanyol menys en les comunitats autònomes forals¹⁷.

⁽¹⁷⁾Article 6 TRLITPAJD.

S'estableixen les **regles de subjecció** següents:

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

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

Exemples

La Sra. Martínez transmet al Sr. Pérez un bé immoble situat a Espanya. Tots dos es consideren no residents en territori espanyol.

La transmissió de l'immoble està subjecta a la modalitat de TPO, atès que el bé immoble és a Espanya.

El Sr. Antúnez transmet a la Sra. Suárez un bé immoble situat a França. Tots dos es consideren residents a Espanya.

La transmissió del bé immoble no està subjecta a la modalitat de TPO, ja que aquest immoble no està situat a Espanya.

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

Exemple

La Sra. Vázquez transmet al Sr. Álvarez un camió de segona mà que es troba a França, però que l'adquirent pretén destinar a una explotació agrària situada a Espanya. Tots dos es consideren no residents en territori espanyol.

Aquesta operació està subjecta a la modalitat de TPO, ja que el bé moble es traslladarà a Espanya, atès que es destinarà a una explotació agrària situada en territori espanyol.

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

Quant a això, cal tenir en compte les regles interpretatives que contenen els articles 7 i 8 del RITPAJD, que estableixen el següent:

- El concepte de resident, al qual es refereix l'article 7 del RITPAJD, es defineix per remissió a les normes de l'IRPF¹⁸ i de l'IS¹⁹.
- Es consideren situats en territori espanyol els béns mobles que habitualment es trobin en aquest territori, encara que en el moment de la meritació de l'impost n'estiguin fora per circumstàncies conjunturals o transitòries²⁰.

Béns situats al territori espanyol

A aquests efectes, l'article 8 del RITPAJD defineix quan s'entenen situats els béns en territori espanyol.

⁽¹⁸⁾Article 9 LIRPF.

⁽¹⁹⁾Article 8 TRLIS.

⁽²⁰⁾Article 8.1.2° RITPAJD.

- No es consideren situats en territori espanyol els títols representatius d'entitats residents a l'estranger, tret que incideixin en els supòsits d'excepció a l'exempció de l'article 17 del Reglament; en aquest cas caldrà tenir en compte el lloc de situació dels immobles²¹.
- Es consideren situats en territori espanyol els títols representatius d'entitats residents en aquest territori espanyol (art. 8.2, *in fine*, RITPAJD).

⁽²¹⁾Article 8.2 RITPAJD.

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

- a) Les efectuades per entitats que tinguin a Espanya la seu de la direcció efectiva o el domicili social.
- b) Les que siguin dutes a terme per entitats que realitzin a Espanya operacions del seu tràfic.

No obstant això, en aquests supòsits es requereix, així mateix, que el domicili social i la seva direcció efectiva no es trobin en un estat membre de la UE que gravi l'operació societària amb un impost similar.

Per tant, el criteri determinant és, en primer terme, el de la seu de la direcció efectiva, de manera que si aquesta radica a Espanya queden subjectes a l'impost les operacions gravades. I el criteri supletori és el del domicili social, ja que si aquest radica a Espanya se subjecten a l'impost les operacions gravades, tret que la seu de la direcció efectiva es trobi en un estat membre de la UE i aquest estat gravi l'operació societària amb un impost similar. Així, doncs, cal la concurrència acumulativa de les dues circumstàncies, de manera que, si falta una de les dues, ha de tributar a Espanya el corresponent fet imposable.

Coherentment amb això, l'article 19 del TRLITPAJD inclou dins del fet imposable el trasllat a Espanya de la seu de direcció efectiva o del domicili social, quan ni l'una ni l'altre estiguin prèviament situats en un estat membre de la UE o bé en aquests estats l'entitat no hagi estat gravada per un impost similar.

Finalment, l'article 6 del TRLITPAJD conté un criteri residual, que consisteix en el fet que queden subjectes, des del punt de vista internacional, les operacions realitzades per entitats que duguin a terme a Espanya activitats del seu tràfic empresarial quan la seva seu de direcció efectiva i el seu domicili social no estiguin situats en un estat de la UE o, si ho estan, aquests estats no gravin l'operació amb un impost similar. Aquest punt de connexió es matisa en l'article 20 del TRLITPAJD, ja que només és exigible respecte a entitats que facin operacions del seu tràfic empresarial en territori espanyol mitjançant sucursals o establiments permanents.

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

Així mateix, convé esmentar que el Reglament de l'impost estableix uns criteris interpretatius respecte al punt de connexió de producció d'efectes jurídics i econòmics. Hi destaca el fet que omet el que és fonamental en la modalitat d'AJD, ja que, lògicament, hi queden subjectes els documents notariaus que siguin susceptibles d'inscripció en el Registre de la Propietat, Mercantil o de la Propietat Industrial que radiqui a Espanya, sigui quin sigui el lloc de formalització²².

⁽²²⁾Article 9 RITPAJD.

Finalment, en relació amb els documents mercantils, lletres de canvi i documents equivalents expedits a l'estranger, hi queden subjectes quan siguin objecte de negociació o pagament en territori espanyol.

En l'actualitat, de conformitat amb el que preveu 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, els punts de connexió dels tributs cedits amb les comunitats autònomes que preveu la LOFCA determinen no solament el rendiment dels tributs que es considera produït en la comunitat autònoma i que és objecte de cessió, sinó també l'aplicació, si escau, de la normativa pròpia de la comunitat autònoma, i també la competència per a la gestió.

En particular, la Llei 22/2009 enumera els **punts de connexió** de l'ITPAJD, en relació amb el que disposa l'article 6 del TRLITPAJD quant a l'àmbit d'aplicació territorial de l'impost²³:

⁽²³⁾Article 33 de la Llei 22/2009.

1) **Modalitat de TPO.** En les transmissions, arrendaments i drets reals sobre béns immobles (inclosos els de garantia), és competent la comunitat autònoma on radiqui l'immoble. I en les transmissions, arrendaments i drets reals sobre béns mobles, fiances, préstecs simples o sense garantia real inscriptible i pensions, és competent la comunitat autònoma on l'adquirent tingui la residència fiscal si és persona física, o el domicili fiscal, si és persona jurídica.

Residència i domicili

⁽²⁴⁾Article 28.1 de la Llei 22/2009.

Residència habitual de les persones físiques

⁽²⁵⁾Articles 29 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, i 48 LGT.

Segons el que disposa la dita Llei 22/2009, es considera que les persones físiques residents en territori espanyol tenen la residència en el territori d'una comunitat autònoma en els supòsits següents²⁴:

En primer lloc, quan romanguin en el seu territori un nombre més alt de dies de l'any immediat anterior, comptat de data a data, que finalitzi el dia anterior al de meritació, en l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats. Per a determinar el període de permanència es computen les absències temporals. Excepte prova en contra, es considera que una persona física roman en el territori d'una comunitat quan en aquest territori radiqui el seu habitatge habitual, definit d'acord amb la normativa de l'IRPF.

En segon lloc, quan no sigui possible determinar la permanència d'acord amb el primer criteri abans assenyalat, es consideren residents en el territori de la comunitat autònoma on tinguin el seu principal centre d'interessos. Es considera com a tal el territori on obtinguin la major part de la base imposable de l'IRPF, determinada pels components de renda següents: rendiments de treball, que s'entendran obtinguts on radiqui el centre de treball respectiu, si existeix; rendiments del capital immobiliari i guanys patrimonials derivats de béns immobles, que s'entendran obtinguts en el lloc en què radiquin aquests, i rendiments derivats d'activitats econòmiques, ja siguin empresarials o professionals, que s'entendran obtinguts on radiqui el centre de gestió de cadascuna de les activitats.

I, en últim lloc, quan no es pugui determinar la residència d'acord amb els dos criteris anteriors, es consideraran residents en el lloc de la seva última residència declarada a efectes de l'IRPF.

D'altra banda, cal esmentar que, segons el que preveu l'article 28.4 de la Llei 22/2009, no produeixen efecte els canvis de residència que tinguin per objecte principal aconseguir una menor tributació efectiva en els tributs totalment o parcialment cedits.

Domicili fiscal de les persones jurídiques²⁵

L'article 29 de l'esmentada Llei 22/2009 estableix que les persones jurídiques tenen el domicili fiscal en la comunitat autònoma que resulti d'acord amb el que disposa la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

En concret, l'article 48.2.b de l'LGT determina que el domicili fiscal de les persones jurídiques és el domicili social, sempre que hi estiguin efectivament centralitzades la gestió administrativa i la direcció dels seus negocis. Altrament, cal atènyer-se al lloc en què es dugui a terme aquesta gestió o direcció. I, finalment, quan no es pugui fixar el domicili aplicant-hi els criteris anteriors, preval aquell on radiqui el valor més alt de l'immobilitzat.

D'altra banda, cal tenir en compte els **supòsits especials** següents. En primer lloc, en la constitució d'una hipoteca mobiliaria i penyora sense desplaçament és competent la comunitat autònoma corresponent al Registre de Béns Mobles en què s'hagi de practicar la inscripció.

En segon lloc, en els actes relatius a vaixells o aeronaus, és competent la comunitat autònoma corresponent al Registre de Béns Mobles en què s'hagi de practicar la inscripció.

En tercer lloc, en les transmissions de valors no exemptes, és competent la comunitat autònoma on radiquin els béns immobles integrants de l'actiu de l'entitat.

I, finalment, en els actes relatius a concessions administratives de béns, execucions d'obra o explotacions de serveis, és competent la comunitat autònoma del territori on aquests radiquin, s'executin o es prestin. En concessions que superin l'àmbit territorial d'una comunitat autònoma, es preveu el repartiment proporcional de la competència.

2) Modalitat d'OS. En aquesta modalitat de l'impost s'apliquen les regles següents, per ordre de prelación. En primer lloc, és competent la comunitat autònoma on tingui el domicili fiscal l'entitat.

En segon lloc, és competent la comunitat autònoma on tingui el domicili social l'entitat quan la seu de direcció efectiva no estigui situada en l'àmbit territorial de la UE o, si ho està, l'estat on es trobi aquesta seu no gravi l'operació amb un impost similar.

I, en tercer lloc, és competent la comunitat autònoma en què l'entitat faci operacions del seu tràfic empresarial si ni el seu domicili ni la seva seu de direcció efectiva es troba en un altre estat de la UE o, si ho està, l'operació no queda gravada per un altre impost similar.

3) Modalitat d'AJD. En la modalitat de documents notarial, i en el gravamen fix, és competent la comunitat autònoma corresponent al lloc on s'atorgui o s'autoritzi el document notarial. I en el gravamen variable, la comunitat autònoma corresponent al Registre en què s'hagi d'inscriure.

En la modalitat de documents mercantils, és competent la comunitat autònoma on es lliuri o s'emeti el document. Si s'emet a l'estranger, ho és la comunitat autònoma corresponent a la residència habitual o domicili fiscal del primer tenidor a Espanya.

I, en la modalitat de documents administratius, en les anotacions en registres públics, és competent la comunitat autònoma corresponent al Registre en què es practiquin les anotacions.

Finalment, cal tenir en compte una sèrie de **regles de concurrència**:

- En cas que un document contingui una pluralitat d'actes subjectes a diferents modalitats de l'impost, d'una banda, si conté algun acte subjecte a la quota gradual de documents notarial d'AJD i actes subjectes a altres modalitats, la competència correspon íntegrament a la comunitat autònoma competent en la quota gradual d'AJD. I, d'altra banda, si conté algun acte subjecte a la modalitat d'OS i actes subjectes a la modalitat de TPO, la competència correspon íntegrament a la comunitat autònoma competent en la modalitat d'OS.

- En cas que un document contingui diferents actes subjectes a una mateixa modalitat, la competència es distribueix d'acord amb els criteris d'atribució exposats per a cada fet imposable, i s'ha de fer l'autoliquidació en cada comunitat autònoma competent en cada fet imposable, segons el que estableix l'article 55.3 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.

Finalment, convé fer un esment al **règim foral**, ja que l'article 6.2 del TRLITPAJD determina que el que disposa aquest precepte s'entén sense perjudici dels règims de concert i conveni econòmic vigents als territoris històrics del País Basc i a la Comunitat Foral de Navarra.

Al **País Basc**, d'acord amb l'article 30 de la Llei 12/2002, de 23 de maig, per la qual s'aprova el concert econòmic amb la Comunitat Autònoma del País Basc, l'ITPAJD té el caràcter de tribut concertat de normativa autònoma, excepte en les operacions societàries i documents mercantils, que es regeixen per la normativa comuna. Per tant, excepte en aquests dos supòsits, la comunitat autònoma té plena capacitat normativa i s'hi aplica la regulació autonòmica.

Els punts de connexió són pràcticament idèntics als que estableix l'esmentada Llei 22/2009, i per tant les possibilitats de col·lisió són mínimes. No obstant això, s'ha de tenir en compte que no s'apliquen les normes de la Llei 22/2009 respecte de concurrència de modalitats en un mateix document, per la qual cosa, si en virtut dels punts de connexió del concert la competència correspon al País Basc respecte d'un fet imposable, aquesta no es pot sostreure per aplicació de les normes de concurrència de la Llei 22/2009.

Així mateix, les normes de competència territorial que estableixen els articles 103 a 106 del Reglament en cap cas no poden alterar la competència que correspon al País Basc d'acord amb la seva normativa especial.

A **Navarra**, de conformitat amb l'article 32 de la Llei 28/1990, de 26 de desembre, per la qual s'aprova el conveni econòmic entre l'Estat i la Comunitat Foral de Navarra, l'ITPAJD té el caràcter de tribut subjecte a la normativa autonòmica, excepte les transmissions de valors no exemptes i els actes de constitució, ampliació i disminució de capital, transformació, fusió, escissió i dissolució de societats. Per tant, excepte en aquests casos, la comunitat autònoma té plena capacitat normativa i s'hi aplica la regulació autonòmica.

Igualment, en el cas de Navarra, els punts de connexió són pràcticament idèntics als de la Llei 22/2009, i es redueixen al mínim els possibles casos de col·lisió. No obstant això, s'ha de tenir en compte que no s'apliquen les normes de l'esmentada Llei 22/2009 respecte de concurrència de modalitats en un mateix document, per la qual cosa, si en virtut dels punts de connexió

del concert la competència correspon a Navarra respecte d'un fet imposable, aquesta no es pot sostreure per aplicació de les normes de concurrència de la Llei 22/2009.

A més, les normes de competència territorial que estableixen els articles 103 a 106 del Reglament en cap cas no poden alterar la competència que correspon a Navarra d'acord amb la seva normativa especial.

2. Principis comuns

2.1. Qualificació de l'acte o contracte

De la mateixa manera que l'article 13 de la Llei general tributària, l'origen de la qual es troba en l'antiga normativa reguladora de l'impost sobre drets reals, el TRLITPAJD estableix el principi següent²⁶:

⁽²⁶⁾Article 2.1 TRLITPAJD.

"L'impost s'ha d'exigir d'acord amb la verdadera naturalesa jurídica de l'acte o del contracte liquidable, sigui quina sigui la denominació que les parts li hagin donat, tot prescindint dels defectes, tant de forma com intrínsecs, que puguin afectar la seva validesa i eficàcia."

La tasca interpretativa que exigeix la qualificació de cada acte o contracte la du a terme l'Administració en el procediment de gestió corresponent, d'acord amb el que preveu l'article 108 del Reglament de l'impost, sense necessitat d'acudir a l'expedient especial de conflicte en l'aplicació de la norma tributària o, el que és el mateix, el frau de llei tributària.

En tot cas, la qualificació que posi de manifest fets imposables no declarats o declarats incorrectament i, per tant, que generi liquidacions tributàries, ha de ser motivada, segons el que disposa l'article 102 de l'LGT i, evidentment, aquells són susceptibles del recurs corresponent.

Així mateix, en cas que l'exercici de la funció qualificadora per part de l'òrgan de gestió resulti en una qualificació diferent de la realitzada inicialment pel subjecte passiu en la seva autoliquidació, és preceptiva, amb caràcter previ a l'emissió de la liquidació administrativa, la notificació corresponent a l'interessat, i se li concedeix el termini per fer al·legacions.

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

Quant al **deure de prescindir**, fins i tot si afecten la validesa o l'eficàcia de l'acte o contracte, no solament no contradiu l'afirmació anterior, sinó que la confirma, ja que va unit al dret a la devolució de l'impost que es reconeix a qui està obligat a pagar en els casos en què es declari judicialment la ineficàcia de l'acte o contracte.

L'eficàcia d'aquest deure consisteix exclusivament a permetre la liquidació immediata de l'impost, sense interferències i sense perjudici de la decisió que adopti la jurisdicció competent.

La comentada irrelevància dels defectes que puguin afectar la validesa o eficàcia dels actes o contractes ha estat objecte de pronunciament per part del Tribunal Suprem, i perquè s'entengui produït el fet imposable s'exigeix la concurrència dels elements essencials del negoci.

D'altra banda, aquesta regla té la seva concreció legal en l'article 49 del TRLITPAJD, que estableix que la meritació es produeix el dia en què es realitza o es formalitza l'acte o contracte gravat. En conseqüència, i amb l'excepció abans apuntada, els fets imposables s'entenen produïts sense tenir en compte els vicis o defectes que pugui presentar el negoci jurídic; per tant, si escau, la seva nul·litat comporta el dret a la devolució de la quota ingressada en els termes que estableix l'article 57 del TRLITPAJD.

Així mateix, cal tenir en compte l'exempció que estableix l'article 45.I.B.13 del TRLITPAJD respecte de les transmissions i altres actes i contractes, quan tinguin per objecte exclusiu salvar la ineficàcia d'altres anteriors pels quals s'hagi satisfet l'impost i estiguin afectats d'un vici que impliqui la seva inexistència o nul·litat.

Finalment, d'acord amb aquest principi de qualificació de l'acte o contracte, el TRLITPAJD reconeix en **les condicions suspensives i resolutòries** la mateixa eficàcia que té en l'ordenament comú. En aquest punt, convé recordar que el règim fiscal dels actes o contractes sotmesos a condició és diferent en funció de si aquesta es qualifica com a suspensiva o resolutòria, en els termes del Codi civil²⁷.

En particular, el tractament fiscal de les condicions suspensives és el següent: s'ordena la suspensió de la liquidació de l'impost fins al moment en què es compleixi la condició i l'ajornament de la liquidació s'ha de fer constar en la inscripció de béns en el registre públic corresponent.

Per la seva banda, en el cas de les condicions resolutòries, es produeix la liquidació immediata des de la signatura de l'acte o contracte, sense perjudici de la meritació de l'impost, fins que es compleixin les condicions, la qual cosa dóna lloc, respectivament, a la liquidació o a la devolució que correspongui²⁸. D'acord amb el que disposa l'article 2.3 del RITPAJD, la clàusula de reserva del domini fins al pagament total del preu convingut es qualifica com a condició resolutòria.

Exemple

La Sra. Rodríguez ven al Sr. Antúnez un pis que es pagarà en diferents terminis mitjançant un contracte de compravenda, que s'eleva a escriptura notarial, en què es

Lectura recomanada

STS de 2 de març de 1992 i consultes de la DGT de 22 de setembre de 1997 i 10 de setembre de 2004.

⁽²⁷⁾ Article 2.2 TRLITPAJD.

Condicions suspensives i resolutòries

Té la consideració de condició suspensiva la que impedeix el començament dels efectes del negoci jurídic de què es tracta; en canvi, estem en presència d'una condició resolutòria quan fa cessar els efectes de l'acte o contracte acordat.

⁽²⁸⁾ Article 95 RITPAJD.

fa constar com a condició suspensiva que l'incompliment d'alguns dels pagaments parcials pendents serà causa d'ineficàcia del contracte.

D'acord amb l'article 2.2 de la LITPAJD, en els contractes en què hi hagi una condició, la seva qualificació s'ha d'efectuar segons les prescripcions del Codi civil, de manera que mentre no es compleixi la condició suspensiva no es produeix cap efecte jurídic en virtut del contracte subscrit. En aquest cas concret, no obstant això, no es tracta d'una condició suspensiva, atès que no ha afectat el naixement de les obligacions pròpies de lliurar la cosa i de pagar el preu, sinó que incideix en la consumació del contracte i consisteix en una estipulació sobre la forma d'efectuar les prestacions, el pagament en concret, amb efectes resolutoris en cas que no es compleixi. Per tant, la condició pactada, sense perjudici de la denominació que li donen les parts, no constitueix una autèntica condició suspensiva de la qual depengui la perfecció del contracte, sinó una condició resolutòria. Això significa que el contracte s'ha perfet i en aquest moment s'ha produït la meritació de l'ITPAJD i s'ha de liquidar l'impost, sense perjudici de la posterior devolució d'aquest si es compleix la condició resolutòria.

2.2. Qualificació jurídica dels béns

El TRLITPAJD, de conformitat amb la posició exposada en el principi de qualificació dels actes i contractes, remet a les disposicions del Codi civil o, si no hi ha, del dret administratiu, per a la qualificació jurídica dels béns subjectes a l'impost; no obstant això, adopta un criteri propi en considerar com a immoble les instal·lacions permanents, encara que siguin transportables, anàlogament al que passa en relació amb l'IBI²⁹.

⁽²⁹⁾Article 3 TRLITPAJD.

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

Efectivament, la distinció entre béns mobles i immobles posseeix una gran transcendència en dues modalitats de l'impost. En primer lloc, en TPO, s'apliquen diferents tipus impositius segons els béns transmesos, siguin mobles o immobles, d'acord amb l'article 11 del TRLITPAJD.

A més, és un element determinant del fet imposable en els supòsits de transmissions oneroses de la totalitat d'un patrimoni empresarial no subjectes a IVA, ja que, de conformitat amb l'article 7.5 del TRLITPAJD, la seva subjecció a TPO se circumscriu als béns immobles.

En segon lloc, en la modalitat de documents notarials d'AJD, la determinació de la naturalesa dels béns als quals es refereix l'acte o contracte documentat té especial importància, ja que és constitutiva del seu fet imposable la inscripció de l'acte o contracte valuable documentat notarialment en el Registre de la Propietat, d'àmbit immobiliari, si bé actualment també hi queden subjectes els actes inscribibles en el Registre de la Propietat Industrial i en el Registre de Béns Mobles.

I, en tercer lloc, tant en la modalitat de TPO com en AJD, té una especial rellevància la distinció entre béns mobles i immobles a l'hora de delimitar l'àmbit internacional i intern.

Respecte a aquesta qüestió, convé precisar que la normativa tributària³⁰ estableix la clàssica distinció entre els béns mobles i immobles i remet a la normativa del Codi civil, amb algunes excepcions i, supletòriament, al dret administratiu. El Codi civil fa aquesta classificació en els articles 333 a 337, i distingeix uns béns immobles segons la naturalesa, incorporació, destinació o analogia.

(30) Article 3 TRLITPAJD.

No obstant aquesta remissió, s'ha de tenir en compte que la normativa del tribut determina, d'una banda, la consideració com a béns immobles de les instal·lacions de qualsevol classe establertes amb caràcter permanent, encara que per la forma de la seva construcció siguin transportables o bé el terreny sobre el qual estiguin instal·lades no pertanyi al seu propietari. I, de l'altra, la qualificació com a béns immobles dels vaixells destinats pel seu objecte i les seves condicions a romandre en un punt fix d'un riu, llac o costa³¹.

(31) Article 3.3 RITPAJD.

D'altra banda, la constitució de concessions administratives queda subjecta, en tot cas, al tipus impositiu corresponent als béns mobles³² en la normativa estatal, si bé són nombroses les comunitats autònomes que, en exercici de la seva capacitat normativa, han establert el tipus del 7% aplicable a la constitució de concessions sobre béns immobles.

(32) Article 13.1 TRLITPAJD.

Igualment, les transmissions de valors no exemptes de la modalitat de TPO³³ es consideren transmissions oneroses de béns immobles i tributen al tipus corresponent a aquests.

(33) Article 314 del text refós de la Llei del mercat de valors i article 17 RITPAJD.

Finalment, s'ha de tenir en compte que l'article 6.3 de la LIVA no considera edificació i, en conseqüència, immoble "els objectes d'ús i ornamentació, com ara màquines, instruments i utensilis", per la qual cosa no queden compresos en l'àmbit d'aplicació de les exempcions que preveuen els números 20 a 22 de l'article 20.1 de la LIVA i, per tant, no és aplicable respecte dels béns indicats la subjecció a TPO en transmissions immobiliàries subjectes a IVA quan en siguin exemptes.

2.3. Unicitat de convencions

Amb independència de l'existència d'un únic document o contracte, l'impost es reporta tantes vegades com fets imposables apareguin³⁴.

(34) Article 4 TRLITPAJD.

Això és el que determina el precepte esmentat quan estableix que, a una sola convenció, no se li pot exigir més que el pagament d'un sol dret; però que, quan un únic document o contracte compregui diverses convencions subjectes a l'impost separatament, s'exigirà el dret que cadascuna indiqui, tret que s'hi determini expressament una altra cosa.

Exemple

Els senyors Rupérez estan casats en règim de guanys i decideixen vendre el seu habitatge a canvi d'una renda vitalícia.

L'operació descrita en aquest supòsit comporta l'existència de dues operacions simultàniament en un mateix contracte: d'una banda, la transmissió de l'immoble i, de l'altra, la constitució d'una pensió.

Com que apareixen dues convencions en el mateix document, hi haurà subjecció a l'impost separatament (art. 4 LITPAJD).

Excepcions a la regla de la unicitat

Aquesta excepció que expressament es pugui fer tributar més d'una vegada una convenció és el que succeeix en el gravamen, quota fixa, mitjançant paper timbrat dels documents notariais, que és compatible amb altres tributs.

Ara bé, aquesta excepció es refereix, així mateix, al fet que diverses convencions no tributin individualment. Així succeeix en els supòsits de fiança, penyora, hipoteca i anticresi, en garantia de préstec. En aquests casos, encara que hi ha dos negocis jurídics diferents (el préstec i la hipoteca), la llei determina que el negoci accessori sigui el principal, i només es tributa pel concepte de préstec (art. 15.1 TRLITPAJD i 25 RITPAJD).

Finalment, cal precisar que, en virtut de l'article 4.2 del RITPAJD, el que disposa l'article 4 del TRLITPAJD s'entén sense perjudici del gravamen que correspongui pel suport documental del contracte o la convenció.

2.4. Afecció dels béns transmesos

Com a garantia del pagament de l'impost, el TRLITPAJD estableix l'afecció dels béns i drets transmesos al pagament de l'impost, sigui quin en sigui el posseïdor, tret que aquest últim sigui un tercer protegit per la fe pública registral o justifiqui la seva adquisició amb bona fe i títol just en un establiment mercantil o industrial en el cas dels béns mobles no inscripibles³⁵.

Aquesta garantia del pagament que, amb **caràcter general**, recull el dit article 5 del TRLITPAJD, consistent en l'afecció dels béns transmesos, també apareix en l'article 79 de la Llei general tributària.

En relació amb la delimitació de la responsabilitat del tercer adquirent, que no té la consideració de subjecte passiu de l'impost, s'ha de tenir en compte que aquesta té caràcter subsidiari. Això significa que la derivació de responsabilitat

Supòsits d'unicitat

En transmissions patrimonials oneroses, com la permuta o la cessió de béns a canvi d'una renda temporal o vitalícia, un únic contracte conté una doble transmissió o, en definitiva, dos fets imposables que la llei subjecta a gravamen separatament. Per tant, aquests negocis jurídics donen lloc, en cada cas, a dues liquidacions diferents.

⁽³⁵⁾ Article 5 TRLITPAJD.

exigeix el corresponent acte administratiu notificat i només és procedent si el deute no ha estat satisfet pel subjecte passiu ni en el període voluntari ni en el procediment de constrenyiment, d'acord amb el procediment que preveuen els articles 174 i 176 de l'LGT.

Així mateix, no hem d'oblidar que el deute exigible al tercer adquirent comprèn únicament la quota corresponent a l'impost, sense incloure-hi els recàrrecs del període executiu, interessos de demora, costes del procediment de constrenyiment ni les possibles sancions tributàries.

D'altra banda, s'ha de tenir en compte que la major transcendència pràctica de l'afecció es troba en el tràfic immobiliari, ja que, en cas que s'inscriguin els béns en el Registre de la Propietat, aquests queden afectes al pagament de l'impost, sigui quin en sigui el propietari. La constància d'aquesta afecció la realitzen els registradors de la propietat o mercantils i s'articula mitjançant una nota marginal, tal com estableix l'article 122 del Reglament de l'impost. Quan no consti expressament l'afecció en el Registre, no es considera protegit el tercer per la fe registral, segons el que preceptua l'article 5.1 del TRLITPAJD. A més, l'afecció l'han de fer constar els notaris per mitjà del corresponent advertiment en els documents que autoritzin.

Finalment, cal subratllar que la normativa de l'impost³⁶ preveu, a més de l'afecció general, dos **supòsits específics** d'afecció dels béns al pagament de l'impost.

⁽³⁶⁾Article 5, apartats 2 i 3, TRLITPAJD.

En primer lloc, en els supòsits d'exempcions o reduccions provisionals la definitiva efectivitat de les quals depengui del compliment per part del subjecte passiu de determinats requisits (i en què, en conseqüència, la liquidació està suspesa), els béns queden afectes al pagament de la liquidació que sigui procedent en cas que no hi sigui aplicable definitivament el benefici fiscal (i així l'oficina liquidadora ho fa figurar en la nota en què es faci constar el benefici fiscal). Així mateix, els registradors de la propietat o mercantils han de fer constar mitjançant una nota marginal l'afecció dels béns transmesos al pagament, amb independència del seu titular, per al cas que no es compleixin en els terminis corresponents els requisits exigits per a l'efectivitat definitiva d'aquests beneficis fiscals.

I, en segon lloc, en els supòsits de desmembrament del domini, després de la constitució de l'usdefruit, els béns queden afectes al pagament que es produirà en el futur pel fet imposable d'extinció de l'usdefruit (és a dir, la consolidació del domini). Aquesta afecció s'ha de fer constar en el Registre corresponent mitjançant una nota marginal. A aquests efectes, l'article 5.3 del RITPAJD preveu que les oficines liquidadores han de consignar la liquidació que correspongui provisionalment segons les bases i els tipus aplicables en el moment de la constitució de l'usdefruit, sense perjudici de la rectificació que sigui procedent.

3. Disposicions comunes

3.1. Beneficis fiscals

L'article 45 del TRLITPAJ, relatiu als beneficis fiscals, obre el capítol IV d'aquesta norma, dedicat a les disposicions comunes a les tres modalitats de l'impost. Aquests beneficis fiscals són exempcions, que el mateix article 45.1 del TRLITPAJD classifica en subjectives (apartat A), establertes en funció del subjecte que realitza el fet imposable, i objectives (apartat B), relatives a un determinat tipus d'operació. Així mateix, en l'apartat C, enumera un conjunt de lleis que, en els seus propis termes i amb els requisits exigits en cada cas, estableixen una sèrie de beneficis fiscals per a aquest impost.

Les exempcions són considerades per l'article 45 del TRLITPAJD aplicables a les tres modalitats de gravamen, excepte el que disposa l'apartat II del mateix article respecte a les lletres de canvi, els documents que les supleixin o que realitzin la funció de gir, i la quota fixa dels documents notariais. No obstant això, la mateixa configuració d'algunes exempcions contradiu aquesta afirmació³⁷.

⁽³⁷⁾Per exemple, números 10 i 11 de la lletra B de l'article 45 TRLITPAJD.

En conseqüència, cal determinar en cada cas concret l'abast de l'exempció per a cadascuna de les tres modalitats de l'impost, ja que, a més, algunes exempcions afecten únicament alguna de les modalitats³⁸.

⁽³⁸⁾Si bé les exempcions subjectives són aplicables a les tres modalitats.

D'altra banda, de conformitat amb el que assenyala l'article 45.II del TRLITPAJD, en cap cas no gaudeix de beneficis fiscals el gravamen fix d'AJD que recau sobre escriptures, actes o testimoniatges, i sobre lletres de canvi o documents que compleixin funció de gir.

Les exempcions i bonificacions no esmentades expressament en l'article 45 del TRLITPAJD queden sense efecte, d'acord amb la previsió que conté la disposició transitòria 1a. del mateix text legal, sense perjudici dels drets adquirits a l'empara de la normativa anterior, sense que es puguin equiparar a aquests les meres expectatives. Ara bé, això no és aplicable a les societats o entitats que tinguin reconeguts beneficis fiscals per pactes solemnes amb l'Estat.

Entre les **exempcions subjectives** figuren les automàtiques i les pregades³⁹.

⁽³⁹⁾Article 45.I.A TRLITPAJD.

1) L'exempció a favor de l'Estat i les administracions públiques, que estableix la lletra a) de l'article 45.I.A) del TRLITPAJD, és aplicable a l'Estat i les administracions públiques territorials i institucionals i els seus establiments de beneficència, cultura, Seguretat Social, docents o de finalitats científiques. Igualment, és aplicable a les entitats el règim fiscal de les quals hagi estat equiparat per una llei a les de l'Estat o al de les administracions públiques assenyalades.

Ara bé, malgrat l'ampli tenor d'aquest precepte, s'ha d'entendre referida a l'Administració general de l'Estat, organismes autònoms, administracions de les comunitats autònomes i entitats que integren l'Administració local.

Aquesta exempció seria aplicable als organismes autònoms. No obstant això, és més discutible que l'exempció sigui aplicable a les societats estatals. En efecte, les entitats de dret públic amb personalitat jurídica pròpia dependents de les administracions públiques esmentades sembla que es podrien beneficiar de l'exempció sempre que exerceixin les seves funcions en règim de dret públic.

En tot cas, no sembla que gaudeixin d'exempció els ens públics que actuïn en règim de dret privat ni tampoc les entitats de dret privat participades per ens públics l'activitat de les quals es regeixi pel dret privat.

Finalment, en relació amb les corporacions de dret públic (cambres de comerç, indústria i navegació) la doctrina administrativa i la jurisprudència han admès l'aplicació de l'exempció⁴⁰. En canvi, és dubtós que es puguin emparar en aquesta exempció els col·legis professionals, atès que no es consideren Administració pública (són Administració corporativa, però no institucional), tal com posa de manifest, per exemple, l'STSJ d'Extremadura de 29 de març de 2000. Igualment, és qüestionable l'aplicació de l'exempció a societats municipals, i la jurisprudència sobre aquest tema és contradictòria.

Interpretació jurisprudencial

En contra de l'aplicació d'aquesta exempció s'ha manifestat la SAN de 25 d'octubre de 1994; si bé altres sentències han reconegut la procedència de l'aplicació d'aquesta exempció a determinades societats municipals, basant-se en l'especialitat de la normativa dels ens locals: Ferrocarril Metropolità de Barcelona, SA; Campo de las Naciones, SA; Estación Sur de Autobuses, SA; Empresa Municipal de la Vivienda de Madrid, SA, i Parque Zoológico de Barcelona, SA.

I, segons l'STS de 15 de desembre de 2006, no s'aplica a les comunitats de regants, encara que tinguin el caràcter de corporacions de dret públic conforme a la Llei d'aigües i facin inversions d'interès social.

Entitats amb un règim fiscal equiparat

Exemples d'entitats amb un règim fiscal equiparat per una llei a les de l'Estat o al de les administracions públiques són la Comissió Nacional del Mercat de Valors o el Banc d'Espanya.

Vegeu també

En contra de l'aplicació de l'exempció, vegeu, entre altres, la RTEAC d'11 de setembre de 1991, l'STSJ de Catalunya de 18 de març de 1994 i la SAN de 10 de maig de 1994.

⁽⁴⁰⁾Per exemple, la RTEAC de 23 de setembre de 1999 i l'STSJ de Catalunya de 4 març de 1994.

2) D'altra banda, es consideren exemptes les entitats sense finalitats lucratives, a les quals es refereix l'article 2 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, sempre que s'acullin al règim especial en els termes de l'article 14 de la mateixa Llei.

En l'article 2 d'aquesta Llei s'inclouen les fundacions, les associacions declarades d'utilitat pública i ONG de la Llei 23/1998, de 7 de juliol, de cooperació internacional per al desenvolupament, sempre que adoptin les formes jurídiques anteriors, i també les delegacions de funcions estrangeres inscrites en el Registre de Fundacions i les federacions esportives espanyoles i territorials d'àmbit autonòmic integrades en aquelles, el Comitè Olímpic Espanyol i el Comitè Paralímpic Espanyol.

Finalitats de les entitats

En virtut de l'article 3.1 de la dita Llei 49/2002, aquestes entitats han de perseguir finalitats d'interès general, com ara, entre altres, les de defensa dels drets humans, de les víctimes del terrorisme i actes violents; les d'assistència social i inclusió social, cívics, educatius, culturals, científics, esportius, sanitaris, laborals, d'enfortiment institucional, de cooperació per al desenvolupament, de promoció del voluntariat, de promoció de l'acció social, de defensa del medi ambient, de promoció i atenció a les persones en risc d'exclusió per raons físiques, econòmiques o culturals, de promoció dels valors constitucionals i defensa dels principis democràtics, de foment de la tolerància, de foment de l'economia social, de desenvolupament de la societat de la informació, o de recerca científica i desenvolupament tecnològic.

A efectes que sigui procedent l'aplicació dels beneficis fiscals que reconeix aquesta norma, és necessària l'opció pel règim fiscal que estableix el títol II d'aquesta Llei en el termini i la forma que es determinen reglamentàriament. Per tant, desapareix el caràcter pregat de l'exempció i per gaudir-ne n'hi ha prou que a l'autoliquidació de l'impost s'adjunti la documentació acreditativa de la condició d'entitat acollida al règim de la Llei 49/2002.

Finalment, convé tenir en compte que la disposició final primera del Reial decret 1270/2003, pel qual s'aprova el Reglament de desplegament de la Llei 49/2002, de 10 d'octubre, modifica els articles 89 i 90 del RITPAJD. Estableix el règim general d'acreditació del dret a l'exempció i exigeix que s'adjunti, com ja s'ha assenyalat, a l'autoliquidació una còpia del certificat vigent en el moment de la realització del fet imposable que preveu l'article 4 del dit Reial decret 1270/2003.

Al seu torn, aquest Reial decret introdueix un apartat 8 en l'article 95 del RITPAJD, que reconeix el dret de devolució de les quantitats ingressades, mentre aquest no prescriu en cas que s'hagi deixat de gaudir de l'exempció.

3) Pel que fa a l'exempció de les caixes d'estalvi, recollida en l'article 45.I.A.c del TRLITPAJD, es delimita l'àmbit d'aquesta exempció i se circumscriu a les adquisicions directament destinades a l'obra social.

Modificació de la redacció d'aquesta exempció

En aquest punt, cal assenyalar que la disposició addicional tercera de la dita Llei 49/2002 va modificar l'article 45.I.A.b del TRLITPAJD en relació amb les exempcions que gaudeixen les entitats sense finalitats lucratives. D'aquesta manera, les exempcions a favor d'entitats recollides en les lletres *b* i *c* en la seva antiga redacció queden reemplaçades per les entitats sense finalitats lucratives a les quals es refereix l'article 2 de l'esmentada Llei 49/2002.

4) En quart lloc, en la lletra *d* del dit article 45.I.A de el TRLITPAJD, es preveu l'exempció de l'Església catòlica i de les esglésies, confessions i comunitats religioses que tinguin subscrits acords de cooperació amb l'Estat espanyol.

Aquesta exempció deriva de la previsió de l'article 45.I.B.1 del TRLITPAJD sobre les exempcions concedides per tractats o convenis internacionals, ja que l'article IV de l'Acord entre l'Estat espanyol i la Santa Seu sobre afers econòmics, de 3 de gener de 1979, ho preveu sempre que els béns i els drets adquirits es destinin a culte, a la sustentació del clergat, al sagrat apostolat i a l'exercici de caritat.

En aquesta línia, hi ha un règim similar al de l'Església catòlica per a la Federació d'Entitats Religioses Evangèliques, la Federació de Comunitats Israelites d'Espanya i la Comissió Islàmica d'Espanya, introduït, respectivament, per la Llei 24/1992, de 10 de novembre, per la qual s'aprova l'Acord de cooperació de l'Estat amb la Federació d'Entitats Religioses Evangèliques d'Espanya; la Llei 25/1992, de 10 de novembre, per la qual s'aprova l'Acord de cooperació de l'Estat amb la Federació de Comunitats Israelites d'Espanya, i la Llei 26/1992, de 10 de novembre, per la qual s'aprova l'Acord de cooperació de l'Estat amb la Comissió Islàmica d'Espanya.

Quant a això, convé assenyalar que l'article 90 del RITPAJD regula l'acreditació del dret a aquesta exempció per part d'aquestes entitats religioses, mitjançant la presentació del corresponent certificat vigent en el moment de la realització del fet imposable en el moment de la presentació de l'autoliquidació.

5) Una cinquena exempció d'aquest tipus és la reconeguda, en l'article 45.I.A.i del TRLITPAJD, per a l'Institut d'Espanya, les reials acadèmies que s'hi integren i institucions de les comunitats autònomes que tinguin finalitats anàlogues a les de la Reial Acadèmia Espanyola.

6) Una altra exempció subjectiva és la reconeguda, en la lletra *e* de l'article 45.I.A del TRLITPAJD, als partits polítics amb representació parlamentària, introduïda per la Llei orgànica 8/2007, de 4 de juliol, aplicable a partir del 6 de juliol de 2007.

7) Així mateix, es recull una exempció subjectiva a favor tant de la Creu Roja Espanyola com de l'ONCE (art. 45.I.A.f TRLITPAJD).

8) Finalment, la lletra *g* de l'article 45.I.A del TRLITPAJD preveu l'exempció de l'Obra Pía de los Santos Lugares.

Entre les **exempcions objectives**, recollides en l'article 45.I.B del TRLITPAJD, hi destaquen la que afecta els títols valor, excepte quan encobreixin una transmissió de béns immobles; la relativa als habitatges protegits; els beneficis fiscals en les explotacions agràries; les bonificacions a Ceuta, Melilla i Canàries,

Nota

Segons la Consulta de la DGT de 2 de febrer de 1995, el lliurament de material informàtic, en el cas de l'Església catòlica, no queda emparat per l'exempció perquè no és d'aplicació exclusiva al culte; mentre l'exempció sí que s'aplica al lliurament de campanes i de mecanismes electrònics perquè funcionin, bancs i seients i instal·lacions de megafonia, altaveus i micròfons.

⁽⁴¹⁾Article 45.I.B del TRLITPAJD.

i la referent als préstecs i dipòsits en efectiu⁴¹. Cal recordar que algunes de les exempcions només són aplicables a alguna de les modalitats de l'impost, tal com es desprèn de la mateixa configuració del fet imposable.

1) En primer lloc, es preveu l'exempció de les transmissions i altres actes o contractes quan aquesta derivi de tractats o convenis internacionals que hagin passat a formar part de l'ordenament intern⁴².

(42) Apartat 1 de l'article 45.I.B del TRLITPAJD.

2) També n'estan exemptes, en virtut del que disposa l'article 45.I.B.2 del TRLITPAJD, les transmissions que es verifiquin mitjançant un retracte legal⁴³, sempre que l'adquirent contra el qual s'exerceixi el retracte (retret) ja hagi satisfet l'impost oportú. A aquests efectes, es considera que només hi ha hagut una transmissió. És freqüent aquesta exempció en el cas de retractes arrendataris; en canvi, és inaplicable quan s'està en presència de drets de tempteig.

(43) Article 1521 i següents del Codi civil.

Nota

En aquest context, hi ha la possibilitat que el retret exigeixi al qui retreu el reintegrament del pagament de l'impost, en virtut del que disposa l'article 1518 del Codi civil.

A fi que sigui procedent l'aplicació d'aquesta exempció, no és necessari que qui retreu entauli una demanda judicial contra el comprador de qui retreu el bé, tal com assenyala l'article 46.5 del RITPAJD, i n'hi ha prou que l'oficina liquidadora qualifiqui el retracte de procedent o no procedent.

Respecte de l'abast de l'exempció, no és un tema pacífic en la doctrina, ja que per a un cert sector doctrinal l'exempció només afectaria la modalitat TPO, però no el gravamen gradual d'AJD, en cas que la transmissió hagi tributat per l'IVA.

3) D'acord amb el que assenyala l'article 45.I.B.6 del TRLITPAJD, n'estan exempts les transmissions i altres actes i contractes als quals doni lloc la concentració parcel·lària, les de permuta forçosa de finques rústiques, les permutes voluntàries autoritzades per l'Institut de Reforma i Desenvolupament Agrari, les d'accés a la propietat derivades de la legislació d'arrendaments rústics i les adjudicacions de l'Institut de Reforma i Desenvolupament Agrari a favor d'agricultors en règim de cultiu personal i directe.

Nota

No obstant això, s'ha de precisar que, com a conseqüència de l'aprovació de la Llei 19/1995, de 4 de juliol, de modernització d'explotacions agràries, que estableix els seus propis beneficis fiscals, aquesta exempció de l'article 45.I.B.6 del TRLITPAJD no s'aplica en la pràctica.

En relació amb els beneficis fiscals en **les explotacions agràries**, cal tenir en compte el que preveu la Llei 19/1995, de 4 de juliol, de modernització d'explotacions agràries. El concepte d'explotació agrària prioritària, que és l'eix dels beneficis fiscals, apareix formulat en el capítol I del títol I d'aquesta Llei, i cal la inclusió en el catàleg previst en l'article 16 de la norma i l'acreditació mitjançant el corresponent certificat de l'organisme competent de la comunitat autònoma de la seva condició de tal. En els casos en què el benefici fiscal queda condicionat a determinats requisits, l'exempció té caràcter provisional, la qual cosa obliga a practicar la liquidació cautelar que preveu l'article 5.2 del TRLITPAJD.

4) Un altre supòsit d'exempció objectiva és el que detalla l'article 45.I.B.7 del TRLITPAJD en relació amb certes operacions de reorganització de terrenys subjectes a la legislació urbanística, amb la condició que es compleixin els requisits establerts en aquesta legislació. En concret, n'estan exemptes les transmissions de terrenys realitzades per l'aportació a les juntes de compensació per part dels propietaris de la unitat d'execució i les adjudicacions de solars efectuades per aquests propietaris, per les mateixes juntes, en proporció als terrenys incorporats. També n'estan exemptes els mateixos actes i contractes i amb les mateixes condicions en reparcel·lacions urbanístiques.

Encara que és discutible, l'exempció és aplicable a la modalitat TPO, però no al gravamen gradual d'AJD, segons certa doctrina administrativa⁴⁴.

⁽⁴⁴⁾RTEAC de 12 de març de 1998.

D'altra banda, s'ha de tenir present que generalment l'operació s'instrumenta en un únic document, el projecte de compensació, que recull les aportacions de terreny i les adjudicacions d'aquests fetes per la Junta als propietaris. Com que constitueixen transmissions subjectes i exemptes de TPO, no és possible gravar aquestes operacions al gravamen gradual d'AJD, en la modalitat de documents notariais, en virtut del que disposa l'article 31.2 del TRLITPAJD.

Supòsits no emparats en l'exempció

No es poden incloure en aquesta exempció de l'article 45.I.B.7 del TRLITPAJD les operacions següents: els excessos de valor del solar adjudicat per sobre del valor del terreny aportat; els lliuraments de solars als socis que no tinguin una causa directa en els terrenys aportats; les transmissions de terrenys per part dels socis a la Junta realitzades a títol diferent de la pura aportació, com l'expropiació o la compravenda, i les adjudicacions de terrenys per part de la Junta de Compensació a favor d'empreses urbanitzadores o promotores en paga dels seus serveis, i en general de tercers que apareguin en el procés urbanístic.

5) En virtut del que assenyala l'article 45.I.B.8 del TRLITPAJD, també n'estan exemptes els actes relacionats amb les garanties prestades pels tutors en garantia de l'exercici dels seus càrrecs.

6) Un altre supòsit d'exempció és el que preveu l'article 45.I.B.9 del TRLITPAJD, segons el qual n'estan exemptes les transmissions de valors, admesos o no a negociació en un mercat secundari oficial, d'acord amb el que estableix 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.

En particular, l'esmentat article 314 disposa que tributen per la modalitat de TPO, en quedar excloses de l'exempció de l'article 45.I.B.9 del TRLITPAJD, les transmissions següents:

- **Les transmissions de valors** que representin parts del capital social d'entitats l'actiu de les quals estigui constituït almenys en un 50% per immobles situats en territori nacional i sempre que, com a conseqüència de la transmissió, l'adquirent obtingui la titularitat total d'aquest patrimoni o, almenys, el control sobre l'entitat.
- **Les transmissions d'accions o participacions socials** que s'hagin rebut a canvi de l'aportació de béns immobles realitzada en la constitució o ampliació de capital d'una societat, sempre que entre l'aportació i la transmissió de les accions no hagi transcorregut més d'un any.

7) En virtut del que preceptua l'article 45.I.B.10 del TRLITPAJD, gaudeixen d'exempció les operacions societàries que estableixen els apartats 1r. a 3r. de l'article 19.2 i l'article 20.2 del TRLITPAJD, respecte de les modalitats de TPO o d'AJD. Aquestes operacions són, respectivament, les següents: les operacions de reestructuració; els trasllats de la seu de direcció efectiva o del domicili social de societats d'un estat membre de la UE a un altre; la modificació de l'escriptura de constitució o dels estatuts d'una societat (en concret, el canvi de l'objecte social, la transformació o la pròrroga del termini de durada d'una societat); la realització d'operacions en territori espanyol mitjançant establiments permanents o sucursals per part d'entitats el domicili social de les quals i seu de direcció efectiva es troben en un estat membre de la UE diferent d'Espanya, i la realització d'aquestes operacions per part d'entitats la seu de direcció efectiva de les quals es trobi en països que no formen part de la UE quan el seu domicili social se situa en un estat membre de la UE diferent d'Espanya.

8) En vuitè lloc, en l'article 45.I.B.11 del TRLITPAJD es preveu l'exempció de les operacions societàries següents: constitució de societats, augment de capital, aportacions efectuades pels socis que no impliquin un augment de capital i, finalment, el trasllat a Espanya de la seu de direcció efectiva o del domicili social quan no estiguin situats prèviament en un Estat membre de la UE.

Quant a això, cal assenyalar que a l'efecte de poder gaudir d'aquesta exempció és necessari que l'acord d'ampliació de capital amb càrrec al compte de regularització consti en escriptura pública.

9) D'altra banda, en l'article 45.I.B.12 del TRLITPAJD s'estableixen diverses exempcions, de caràcter provisional, relatives a habitatges protegits.

Quant a això, s'ha de tenir en compte no solament l'esmentat article 45.I.B.12 del TRLITPAJD, sinó també la legislació pròpia de les comunitats autònomes, ja que les exempcions i bonificacions fiscals dels HPO s'apliquen igualment a aquelles que amb protecció pública dimanen de la normativa pròpia de les comunitats autònomes, sempre que els paràmetres i els requisits exigits per a aquestes no excedeixin els establerts per als HPO, d'acord amb el que preveu la disposició transitòria 12.^a de la Llei 13/1996, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social.

Aplicació de l'exempció a altres supòsits

Així mateix, aquesta exempció també s'aplica a la transmissió de terrenys que no tinguin la qualificació de solars, segons la Consulta de la DGT d'11 d'octubre de 1994, i també als contractes preparatoris de la transmissió de solars promeses de venda, opcions i precontractes (vegeu la RTEAC de 23 de setembre de 1987).

Quant a l'àmbit d'aplicació d'aquests beneficis fiscals, comprèn la transmissió de solars i la cessió del dret de superfície per a la construcció d'edificis en règim de HPO, sigui quina sigui la modalitat de l'impost que es reporti (TPO o AJD), ja que aquesta transmissió pot resultar subjecta a la quota gradual d'AJD en formalitzar-se en escriptura pública.

Exemple

El Sr. Ordóñez transmet a l'empresa MAÓ, SA un solar per a la construcció de dos edificis en règim d'habitatges protegits, per un import d'1.500.000 euros.

Aquesta transmissió està exempta, d'acord amb el que preveu l'article 15.1.B.12 del TRLITPAJD, de la modalitat de TPO.

Aquesta exempció queda subjecta a l'obtenció de la qualificació provisional en el termini de tres anys des de l'adquisició o quatre anys si es tracta de terrenys; en conseqüència, l'exempció queda sense efecte si transcorren tres anys a partir del reconeixement de l'exempció, sense que s'hagi obtingut la cèdula de qualificació provisional. Ara bé, no es perd el dret a gaudir de l'exempció, segons la jurisprudència, malgrat el compliment d'aquest termini, quan la causa per la qual no s'obté aquesta cèdula no és imputable a l'adquirent, sobretot si el retard és atribuïble a l'Administració⁴⁵. En aquest sentit, s'entén que el termini per obtenir la qualificació provisional es computa a partir de la desaparició de l'obstacle que ocasiona el retard, i es manté mentrestant l'exempció provisionalment.

A més, per al reconeixement de l'exempció n'hi ha prou de consignar en el document que el contracte s'atorga amb la finalitat de construir habitatges protegits. Quan el solar o l'edifici estiguin acollits només parcialment al règim de HPO, l'exempció s'aplica proporcionalment a la part del solar o edificació efectivament subjectes a aquest règim.

Prohibició d'analogia

D'acord amb el que preveu l'article 14 de l'LGT, que prohibeix l'analogia en matèria d'exempcions i altres beneficis o incentius fiscals, no és possible aplicar l'exempció a altres supòsits de promoció pública, com els habitatges de preu taxat.

⁽⁴⁵⁾ STS de 31 d'octubre de 1988.

Acreditació de la intencionalitat

Aquesta intencionalitat es pot acreditar mitjançant actes anteriors o posteriors a l'escriptura pública de transmissió del solar, abans que la liquidació tributària sigui ferma.

També gaudeixen d'exempció els préstecs hipotecaris sol·licitats per a la construcció de HPO i els seus annexos inseparables, amb el límit màxim del preu de l'habitatge i sempre que aquest no excedeixi els preus màxims establerts per als habitatges protegits. No obstant això, aquesta exempció ha quedat sense virtualitat pràctica atesa l'exempció que, amb caràcter general i sense condicions, per als préstecs subjectes a TPO estableix l'article 45.I.B)15 del TRLITPAJD.

Respecte dels préstecs hipotecaris subjectes a AJD, quant al gravamen gradual, l'exempció és més àmplia, ja que s'estén a tot tipus d'escriptures públiques per formalitzar actes i contractes relacionats amb VPO, i s'estén no solament al primer préstec per al finançament de la construcció, sinó també a ulteriors préstecs que puguin formalitzar els adquirents de HPO mentre la qualificació estigui vigent, i fins i tot per al seu refinançament o reforma. Per tant, queden emparades per l'exempció totes les transmissions de HPO, amb independència que siguin segones o ulteriors transmissions, encara que amb caràcter general no queden sotmeses al gravamen gradual d'AJD, ja que tributen per la modalitat TPO. L'exempció es pot gaudir amb la realització de l'acte corresponent sense necessitat de l'obtenció de la qualificació provisional o definitiva, encara que, fins que no es gaudeixi de la definitiva, l'exempció té caràcter provisional⁴⁶.

D'altra banda, n'estan exemptes les escriptures públiques atorgades per formalitzar actes o contractes relacionats amb la construcció d'habitatges protegits, sempre que s'hagi sol·licitat aquest règim a l'Administració competent. Aquesta exempció queda subjecta a l'obtenció de la qualificació o declaració provisional en el termini de tres anys, o quatre anys si es tracta de terrenys.

També n'estan exemptes les escriptures públiques atorgades per formalitzar la primera transmissió d'habitatges protegits *inter vivos*, una vegada obtinguda la qualificació definitiva. Ara bé, les transmissions posteriors no n'estan exemptes. A la pràctica, cal assenyalar que difícilment es pot arribar a aplicar aquesta exempció, ja que el primer lliurament, efectuat pel promotor, està subjecte a l'IVA i no al TPO.

Finalment, cal assenyalar que n'estan exemptes les operacions societàries de constitució i ampliació de capital l'objecte social de les quals sigui la promoció o construcció d'edificis en règim de protecció oficial. Els restants actes subjectes a la modalitat d'OS no queden emparats per l'exempció.

10) Un altre supòsit d'exempció és el que preveu l'article 45.I.B.13 del TRLITPAJD, relatiu a les transmissions i altres actes i contractes que únicament tinguin per objecte salvar la ineficàcia d'altres actes anteriors pels quals s'hagi satisfet l'impost i estiguin afectats d'un vici que impliqui inexistència o nul·litat.

En conseqüència, si no s'ha satisfet en aquests casos l'impost, com passa quan es rectifica una operació exempta, no és procedent aplicar aquesta exempció. I, d'altra banda, tampoc no és procedent aplicar aquesta exempció si l'acte an-

⁽⁴⁶⁾Consulta de la DGT de 6 d'octubre de 1999.

Aplicació de l'exempció

Segons l'STS de 25 de març de 1994, l'exempció s'aplica, a més de la transmissió dels habitatges, a la transmissió de locals de negoci o places d'aparcament que formin part d'un edifici acollit al règim de HPO.

Nota

Segons la RTEAC de 26 de maig de 1987, les empreses dedicades a l'arrendament de HPO són assimilables al concepte de promoció i construcció a l'efecte de gaudir d'aquesta exempció.

⁽⁴⁷⁾STSJ de Catalunya de 26 de gener de 2001.

terior no té cap vici que l'invalidi, de manera que no hi ha realment una esmena pel fet que es tracta d'una modificació d'un acte anterior vàlid; en aquest supòsit, la base imposable inclourà l'import total de l'operació i no solament el que excedeixi el considerat en l'escriptura inicial⁴⁷.

11) Per la seva banda, l'article 45.I.B.14 del TRLITPAJD es refereix al manteniment de les bonificacions tributàries a les ciutats de Ceuta i Melilla, que conté la Llei de 22 de desembre de 1955.

12) L'article 45.I.B.15 del TRLITPAJD estableix l'exempció dels dipòsits en efectiu i dels préstecs entre particulars, ja que són els únics gravats per TPO, siguin quina sigui la manera com s'instrumenti, fins i tot els representats per pagarés, bons, obligacions i títols anàlegs. Així mateix, n'està exempta la transmissió posterior dels títols que documentin el dipòsit o el préstec i el gravamen sobre AJD que recau sobre pagarés, bons, obligacions i altres títols anàlegs emesos en sèrie, per un termini no superior a 18 mesos, representatius de capitals aliens pels quals se satisfaci una contraprestació per diferència entre l'import satisfet en l'emissió i el compromès a reemborsar al venciment⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Inclusos els préstecs representats per bons de caixa emesos pels bancs industrials o de negocis.

Atès que, en el cas de les hipoteques i altres negocis jurídics de garantia, quan el negoci principal és el préstec, només es tributa en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses pel concepte de préstec⁴⁹, si el préstec n'està exempt, l'exempció també afecta, en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses, la hipoteca i els altres negocis jurídics de garantia.

⁽⁴⁹⁾Article 15.1 TRLITPAJD.

Ara bé, com que la connexió préstec / garantia s'estableix exclusivament a efectes de les transmissions patrimonials oneroses, l'exempció dels préstecs no afecta aquestes garanties a efectes de la modalitat d'actes jurídics documentats.

Per tant, les hipoteques i altres negocis jurídics efectuats en garantia de préstecs exempts en transmissions patrimonials oneroses han de tributar per actes jurídics documentats, i no solament per la denominada quota fixa, sinó també per la quota variable que preveu l'article 31.2 del TRLITPAJD.

Un tema polèmic en aquesta matèria és la subjecció al gravamen documental d'AJD de l'escriptura notarial, en què s'han de documentar els préstecs hipotecaris concertats entre una entitat de crèdit i un particular (activitat empresarial subjecta a l'IVA). Segons l'article 74 del RITPAJD i una jurisprudència majoritària, aquestes escriptures tributen per aquest gravamen gradual quan siguin inscribibles en el Registre de la Propietat o Registre Mercantil⁵⁰.

⁽⁵⁰⁾Entre altres, l'STS d'1 de juliol de 1998.

Exemple

La Sra. Bermúdez signa un préstec hipotecari amb un banc, per un total de 400.000 euros.

Encara que el préstec hipotecari n'està exempt en la modalitat de TPO de l'ITPAJD, per la conjunció dels articles 15 i 45.I.B.15 de la LITPAJD, està subjecte i no exempt de l'ITPAJD, en la modalitat de quota variable i de quota fixa d'AJD, l'obtenció d'un préstec, ja que constitueix una hipoteca en garantia d'aquest i reuneix tots els requisits que exigeix l'article 31.2 LITPAJD, sense que hi sigui aplicable l'exempció de l'article 45.I.B.15 de la LITPAJD. Això és així perquè l'exempció dels préstecs no s'estén a la constitució de la hipoteca en la modalitat d'AJD, perquè el fet imposable d'aquesta operació no obeeix al negoci jurídic que documenta, sinó a la seva instrumentació formal.

El Tribunal Suprem, en la sentència de 16 d'octubre de 2018, 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.

13) Així mateix, l'article 45.I.B.16 TRLITPAJD preveu l'exempció de transmissions d'edificacions realitzades a les empreses d'arrendament financer (lísing), a les quals es refereix la disposició addicional setena de la Llei 26/1998, de 29 de juliol, per ser objecte d'arrendament amb opció a compra a una persona diferent del transmissor. En conseqüència, s'exclouen de l'àmbit d'aplicació d'aquesta exempció les denominades operacions de *lease-back*, ja que no compleix aquest requisit que es tracti d'una persona diferent del transmissor.

Nota

Segons la RTEAC de 15 d'abril de 1993, aquesta exempció es refereix únicament a la modalitat de TPO i no al gravamen per AJD.

Un altre requisit perquè sigui procedent l'aplicació de l'exempció és que aquestes operacions sempre han d'estar exemptes de l'IVA, és a dir, s'ha de tractar de transmissions empresarials, ja que, si el transmissor fos un particular, quedaria subjecte no a l'IVA, sinó a TPO, de manera que aquesta exempció no seria procedent (igual que si l'operació estigués subjecta i no exempta d'IVA).

I, en últim lloc, s'exigeix que no hi hagi relacions de vinculació directes o indirectes, segons el que disposa l'article 16 del TRLIS, entre el transmissor, l'adquirent o l'arrendatari.

Exemple

El Sr. Rupiáñez transmet a una entitat dedicada a l'arrendament financer un pis.

Es tracta d'una operació exempta de la modalitat de TPO, si es donen els requisits que recull l'article 45.I.B.16 LITPAJD, malgrat que també ho està en l'impost sobre el valor afegit, perquè és una segona o ulterior transmissió d'edificació.

No obstant això, l'escriptura pública en la qual s'instrumenti l'operació estarà subjecta a la quota fixa de la modalitat de documents notariais d'AJD (art. 31.1 LITPAJD).

14) Al seu torn, l'article 45.I.B.17 del TRLITPAJD estableix l'exempció de les transmissions de vehicles usats amb motor mecànic per circular per carretera, quan l'adquirent sigui un empresari dedicat habitualment a la seva compravenda i els adquireixi per revendre'ls. En conseqüència, no queden emparades per l'exempció les transmissions a favor de particulars ni les realitzades a empresaris que no es dediquin a la compravenda de vehicles.

Nota

La DGT, en la Consulta de 29 de maig de 1991, no ha admès l'exempció si el vehicle es transmet per al seu desballestament.

L'exempció que s'analitza té caràcter provisional i origina la liquidació caucional oportuna, que es converteix en definitiva quan es justifica que es ven el vehicle adquirit, dins l'any següent a la data d'adquisició. De la redacció literal d'aquest precepte, sembla deduir-se que la limitació de l'any al qual ens hem referit fa referència només a la justificació de la venda del vehicle; la interpretació administrativa considera que la transmissió s'ha de fer dins el termini de l'any, i se'n pot acreditar la venda amb posterioritat.

15) Un altre supòsit d'exempció és el que l'article 45.I.B.18 del TRLITPAJD estableix per a les primeres còpies d'escriptures notariais que documentin la cancel·lació d'hipoteques de qualsevol classe, respecte del desgravament gradual d'AJD que grava els documents notariais.

Un corrent doctrinal considera, en primer lloc, que en aquests casos no existeix pròpiament cap acte jurídic, sinó que es tracta únicament d'una anotació registral; en segon lloc, que no hi ha cap objecte valuable, ja que el préstec al qual serveix de garantia ja s'ha retornat quan es cancel·la, i, finalment, que no es produeix cap adquisició de dret.

16) Així mateix, l'article 45.I.B.19 del TRLITPAJD recull l'exempció de les ampliacions de capital efectuades per persones jurídiques declarades en concurs per atendre una conversió de crèdits en capital establerta en un conveni aprovat judicialment de conformitat amb la Llei concursal.

17) En relació amb les societats d'inversió de capital variable, que regula la Llei d'institucions d'inversió col·lectiva, l'article 45.I.B.20 del TRLITPAJD estableix l'exempció de les operacions de constitució i augment de capital, de les aportacions no dineràries a aquestes entitats, en la modalitat d'OS. També es beneficien d'exempció els fons d'inversió de caràcter financer, en la modalitat d'OS per les mateixes operacions.

Igualment, poden gaudir d'aquesta mateixa exempció les societats i els fons d'inversió immobiliària amb el caràcter d'institucions d'inversió col·lectiva no financeres, sempre que es compleixin els requisits següents: en primer lloc, que tinguin per objecte social exclusiu l'adquisició i promoció (incloent-hi la compra de terrenys) de qualsevol tipus d'immoble de naturalesa urbana per

al seu arrendament, i, en segon lloc, no es poden alienar els béns immobles fins que no hagin transcorregut tres anys des de la seva adquisició, excepte autorització expressa de la Comissió Nacional del Mercat de Valors.

Finalment, cal assenyalar que aquestes institucions d'inversió col·lectiva immobiliària gaudeixen d'una bonificació del 95% en l'impost (modalitats de TPO i AJD) per l'adquisició d'habitatges destinats a l'arrendament. A aquests efectes, cal que no es produeixi l'alienació en el termini de tres anys, tret que hi concorri l'autorització de la Comissió Nacional del Mercat de Valors.

18) També gaudeixen d'exempció, en virtut del que preveu l'article 45.I.B.21 TRLITPAJD, les aportacions a patrimonis protegits de les persones amb discapacitat, que regula la Llei de protecció patrimonial de les persones amb discapacitat.

19) Al seu torn, l'article 45.I.B.22 del TRLITPAJD reconeix l'exempció, en la modalitat d'OS, de les operacions de constitució i augment de capital de les societats d'inversió en el mercat immobiliari (SOCIMI), que regula la Llei 11/2009, de 26 d'octubre, per la qual es regulen les societats anònimes cotitzades d'inversió immobiliària, i també les aportacions no dineràries a aquestes societats.

Igualment, aquest precepte recull una bonificació del 95% de la quota de l'impost en els casos d'adquisició d'habitatges destinats a l'arrendament i per l'adquisició de terrenys per a la promoció d'habitatges destinats a l'arrendament, quan es compleixi el requisit de manteniment d'aquests béns immobles durant el termini de tres anys.

20) Igualment, l'article 45.I.B).23 del TRLITPAJD preveu l'exempció de la quota gradual de documents notarials de la modalitat d'AJD de les escriptures de formalització de les novacions contractuals de préstecs i crèdits hipotecaris que es produeixin a l'empara del Reial decret llei 6/2012, de 9 de març, de mesures urgents de protecció de deutors hipotecaris sense recursos.

21) Finalment, l'article 45.I.B).24 del TRLITPAJD estableix l'exempció de les tres modalitats de l'impost d'una sèrie d'operacions en les quals intervé la societat de gestió d'actius procedents de la reestructuració bancària, sempre que es compleixin determinats requisits.

La societat de gestió d'actius procedents de la reestructuració bancària i operacions exemptes

En concret, n'estan exemptes les operacions següents:

- Les transmissions d'actius i, si escau, de passius, així com la concessió de garanties de qualsevol naturalesa, quan el subjecte passiu sigui aquesta societat.
- Les transmissions d'actius o, si escau, passius efectuades per aquesta societat a entitats amb participació directa o indirecta d'aquesta, en almenys el 50% del capital, fons

propis, resultats o drets de vot de l'entitat participada en el moment immediatament anterior a la transmissió, o com a conseqüència d'aquesta.

- Les transmissions d'actius i passius realitzades per aquesta societat, o per les entitats constituïdes per aquesta per a complir el seu objecte social, als fons d'actius bancaris.
- Les transmissions d'actius i passius realitzades pels fons d'actius bancaris, a altres fons d'actius bancaris.
- Les operacions de reducció del capital i de dissolució d'aquesta societat, de les seves societats participades en almenys el 50% del capital, fons propis, resultats o drets de vot de l'entitat participada en el moment immediatament anterior a la transmissió, o com a conseqüència d'aquesta, i de disminució del seu patrimoni o dissolució dels fons d'actius bancaris.

D'altra banda, entre les exempcions objectives s'inclouen determinats supòsits que, en realitat, s'haurien de qualificar com a **supòsits de no-subjecció**, com ara els casos següents:

a) Les adjudicacions de béns practicades als cònjuges com a conseqüència de la dissolució de la societat conjugal, segons el que estableix l'article 45.I.B.3 del TRLITPAJD. En aquest cas, som davant una especificació i no una adquisició de drets, com en la dissolució de qualsevol comunitat de béns. Igualment, cal considerar aplicable aquesta exempció no solament en el cas de la societat de guanys, sinó també en el cas del règim de participació, ja que també en aquest últim cas la dissolució dona lloc a una transmissió de béns o drets.

Comunitat de béns efectiva

Segons l'STS de 30 de abril de 2010, aquesta exempció només és aplicable a les dissolucions en què hi hagi comunitat de béns efectiva (societat conjugal), i no és aplicable als supòsits del règim econòmic-matrimonial de separació de béns.

Altres supòsits en què és procedent l'aplicació de l'exempció

Per a un cert sector doctrinal, aquesta exempció també es pot aplicar a les transmissions que es verifiquin a favor dels hereus del cònjuge premort, quan la societat es dissolgui precisament per defunció, sense perjudici de la corresponent tributació per ISD.

En aquesta línia, l'STSJ de Catalunya de 17 de juliol de 2000 reconeix l'aplicació d'aquesta exempció en els casos d'adjudicació a l'esposa d'un pis privatiu del marit, en paga de la seva contribució amb el treball a les càrregues conjugals.

A més, caldria defensar l'aplicació de l'exempció en els supòsits de dissolució de la societat conjugal en el règim de separació (cas en què el bé transmès no pertany al cabal comú), quan l'adjudicació s'hagi produït en compensació a la contribució a les càrregues del matrimoni (d'acord amb el que preveu l'article 1438 del Codi civil), atès que la norma que es comenta no es refereix de manera expressa al règim matrimonial.

D'altra banda, en aquest mateix precepte es preveu l'exempció de les transmissions que per causa de la dissolució de la societat conjugal es realitzin als cònjuges en paga del seu haver de guanys. En cas que hi hagi excessos d'adjudicació, aquests tributen per TPO.

Lectura recomanada

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

I, finalment, aquest precepte preveu l'exempció de les aportacions de béns i drets realitzades pels cònjuges a la societat conjugal.

Interpretació de l'exempció d'aportacions a la societat conjugal

La DGT, en algunes consultes, considera que aquest pressupòsit de l'exempció resulta en l'actualitat inaplicable arran de l'evolució en matèria de dret de família i per l'admissió de llibertat de pactes entre els cònjuges (per exemple, Consulta de 21 de març de 1993). En

conseqüència, per a la DGT, l'aportació d'un bé privatiu a la societat conjugal està sotmesa a gravamen per l'ISD quan es realitza a títol gratuït o per TPO si es realitza a títol oneros.

No obstant això, cert sector doctrinal i jurisprudencial considera plenament vigent l'exempció, perquè la normativa legal reguladora de l'ITPAJD és posterior a la reforma del Codi civil de 1981, de manera que aquesta reforma té en compte la normativa tributària i, d'altra banda, perquè les aportacions a la societat conjugal són negocis autònoms i amb substantivitat pròpia (STSJ de Castella-la Manxa de 22 de març de 1999).

b) Els lliuraments de diners que constitueixen el preu de béns o que es produeixin com a pagament de serveis personals, crèdits o indemnitzacions⁵¹.

Exemple

La Sra. González lliura a la Sra. Gómez 100.000 euros, i aquesta última s'obliga a satisfer a la primera una renda mensual de 2.000 euros per un període de deu anys.

El lliurament del capital (100.000 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).

En aquest supòsit, el preu constitueix un element configurador del fet imposable d'adquisició patrimonial, ja que aquesta última només es grava si és onerosa; o bé és una adquisició de renda, no de patrimoni (el pagament de serveis constitueix una renda del treball subjecta a l'IRPF); o bé no hi ha adquisició en sentit propi, sinó una substitució d'un bé (pagament d'un crèdit) o reparació (indemnització per la pèrdua o deterioració) d'aquest. I en el tercer, no hi ha onerositat, de manera que tampoc no es dona el fet imposable de l'impost.

c) Les bestretes sense interès concedides per l'Estat i les administracions públiques, territorials i institucionals, d'acord amb el que preveu l'article 45.I.B.5 del TRLITPAJD.

Finalment, quant als beneficis territorials, cal fer referència, en primer lloc, a les **bonificacions en quota** per a fets imposables realitzats a Ceuta i Melilla⁵².

Quant a això, cal tenir en compte el que preveu l'article 5.5 de la Llei 53/2002, amb efectes d'1 de gener de 2003, que introdueix un nou precepte (l'art. 57.bis) al TRLITPAJD, que estableix una bonificació en quota del 50% aplicable a les tres modalitats de l'impost respecte a fets imposables relacionats amb els àmbits territorials de les ciutats amb estatut d'autonomia de Ceuta i Melilla, conseqüència de l'atribució de competències normatives a aquestes ciutats en aquest impost. L'àmbit de l'exempció respecte dels fets imposables que siguin respectivament competents es determina d'acord amb 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.

I, en segon i últim lloc, cal esmentar els beneficis aplicables a les entitats de la Zona Especial Canària. L'abast dels beneficis fiscals establerts per a les entitats de la Zona Especial Canària està, en l'actualitat, delimitat per la Llei 19/1994,

⁽⁵¹⁾ Article 45.I.B.4 TRLITPAJD.

Extensió d'aquesta previsió

Així mateix, s'estén aquesta previsió de l'article 45.I.B.4 de la LITPAJD a les actes de lliurament de quantitats per part de les entitats financeres, "en l'execució d'escriptures de préstec hipotecari, l'impost de les quals hagi estat degudament liquidat o se n'hagi declarat l'exempció corresponent".

⁽⁵²⁾ Article 57 bis TRLITPAJD.

de 6 de juliol, de modificació del règim econòmic i fiscal de les Canàries, en la redacció que en fa la Llei 66/2003, amb efectes d'1 de gener de 2004, i que comprèn tant els incentius a la inversió com els beneficis derivats del règim especial de l'àrea Zona Especial Canària.

D'altra banda, segons l'article 58 del TRLITPAJD, les comunitats autònomes de règim comú poden aprovar deduccions i bonificacions en l'impost en les matèries sobre les quals tinguin capacitat normativa en relació amb els tipus de gravamen. Aquestes deduccions i bonificacions són compatibles amb les establertes per la normativa estatal reguladora de l'impost, sense que puguin comportar la seva modificació, i les autonòmiques s'apliquen després de les estatals.

3.2. Comprovació de valors

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

El resultat d'aquesta comprovació, impugnabile per part dels interessats si sorgeixen valors superiors als declarats, no ha de ser objecte necessàriament d'una notificació separada, de manera que la impugnació, per la qual també estan legitimats els transmissors, es pot plantejar per mitjà d'un recurs de reposició o d'una sol·licitud de taxació pericial contradictòria, dins els terminis de reclamació de les liquidacions que hagin de considerar els nous valors.

La sol·licitud de taxació pericial contradictòria suspèn els terminis d'ingrés i de reclamació contra la liquidació girada si el valor comprovat no ha estat objecte de notificació separada⁵³.

⁽⁵³⁾Article 48 TRLITPAJD.

Quan el valor declarat pels interessats sigui superior al resultant de la comprovació, aquell té la consideració de base imposable. Si el valor resultant de la comprovació o el valor declarat és inferior al preu o contraprestació pactada, es pren aquesta última magnitud com a base imposable.

No obstant això, es considera que el valor fixat en les resolucions del jutge en el concurs pels béns i drets transmesos correspon al seu valor real, i en conseqüència no escau la comprovació de valors.

Interessa destacar que la impugnació per si sola de la base imposable obtinguda per la comprovació no suspèn les liquidacions tributàries, tret que es garanteixi el pagament de conformitat amb les regles generals reguladores del recurs de reposició i la reclamació economicoadministrativa⁵⁴, excepte en el supòsit

⁽⁵⁴⁾Articles 224 i 233 LGT.

d'exercici de la taxació pericial contradictòria, en què la seva sol·licitud provoca la suspensió automàtica i sense garantia de les liquidacions, d'acord amb el que preveuen els articles 135.1 de l'LGT 48 del TRLITPAJD i 120.3 del RITPAJD.

Així mateix, cal subratllar que, amb caràcter previ a la realització de la comprovació de valors i la consegüent notificació d'aquesta i les liquidacions tributàries corresponents, l'Administració ha de notificar la proposta de liquidació al subjecte passiu, i li ha de concedir un tràmit per a al·legacions, d'acord amb l'article 134 de l'LGT. L'omissió del tràmit d'audiència per a al·legacions determina la nul·litat relativa de l'expedient i la consegüent reposició de les actuacions.

Una altra qüestió que cal assenyalar és la de la motivació necessària de la comprovació de valors, que deriva de l'article 134 de l'LGT, que exigeix que la proposta de valoració estigui degudament motivada amb expressió dels mitjans i els criteris emprats. Aquest deure és la transposició a l'àmbit tributari del principi de tutela efectiva que consagra l'article 24 de la Constitució espanyola, ja que la falta de motivació ocasiona indefensió als obligats tributaris.

D'altra banda, cal assenyalar que el contingut de la motivació en cada cas és variable segons el mitjà de comprovació utilitzat. Així, s'ha de consignar el mitjà de comprovació utilitzat entre els que preveu l'article 57 de l'LGT i se n'ha d'indicar la motivació de manera clara i sense possibilitat de confusió amb els restants mitjans de comprovació.

Igualment, hi ha de figurar la signatura, el nom i els cognoms del funcionari titular de l'òrgan tributari que fa la comprovació, cosa que permet al subjecte passiu comprovar la competència de l'element subjectiu productor de l'acte. Finalment, també hi ha de constar la justificació del valor comprovat obtingut, tenint en compte que seran insuficients les motivacions genèriques i no individualitzades, segons una doctrina jurisprudencial consolidada.

Quant a això, cal tenir present que la falta de motivació o la motivació insuficient determinen la nul·litat de la comprovació de valors i, consegüentment, de les liquidacions i els actes subsegüents.

Finalment, cal destacar que els mitjans de comprovació de valors que determina l'article 57 de l'LGT es configuren com un sistema taxat o de *numerus clausus*. És a dir, l'Administració tributària només pot comprovar valors utilitzant algun dels mitjans de comprovació que estableix aquest precepte. Tota comprovació de valors que es realitzi utilitzant altres mitjans de comprovació és nul·la, per infracció de l'article 46.2 del TRLITPAJD.

Lectura recomanada

Entre altres, vegeu les STS de 24 de març i de 9 de juny de 2003.

Ara bé, l'elecció del mitjà de comprovació és discrecional per part de l'Administració, la qual és lliure de determinar en cada cas quin serà el mitjà de comprovació que utilitzarà dins el catàleg que estableix el dit article 57 de l'LGT, però, en tot cas, només pot escollir un dels mitjans previstos i atènyer-s'hi.

Exemple

El Sr. Vázquez ven un moble de saló elaborat per un prestigiós ebenista al Sr. Álvarez, per un preu de 6.000 euros, i l'adquirent presenta la declaració corresponent. Dos anys més tard, l'Administració tributària comprova el valor declarat i, de resultes d'això, determina un valor de 12.000 euros, que adquireix fermesa ja que no és objecte de recurs per part del subjecte passiu.

El Sr. Álvarez, que va presentar la seva autoliquidació per l'adquisició en l'oficina liquidadora corresponent a la seva comunitat autònoma, va haver de declarar com a base imposable l'import del preu efectiu de la compravenda, és a dir, 6.000 euros, i hi va aplicar un tipus de gravamen del 4%. Per tant, la quota tributària que es va haver d'ingressar va ser de 240 euros. La meritació de l'impost es va produir el dia de la compravenda, en lliurar o posar a la disposició del comprador el bé transmès.

Dos anys més tard, en ocasió de la comprovació de valors per part de l'Administració tributària, una vegada que adquireix fermesa el valor comprovat, l'Administració tributària de la comunitat autònoma corresponent farà una altra liquidació al Sr. Álvarez, en què la base imposable serà de 12.000 euros, és a dir, el valor comprovat, aplicant-hi un tipus de gravamen del 4%. Això correspondrà a una quota tributària de 480 euros. Caldrà deduir-ne la quota tributària ingressada en el seu moment de 240 euros. Per tant, el Sr. Álvarez tindrà una quota complementària a ingressar de 240 euros.

3.3. Meritació

L'ITPAJD és un impost de naturalesa instantània, amb la qual cosa la seva meritació és instantània i no periòdica.

Sense perjudici de l'eficàcia suspensiva de les condicions, els termes, els fi-deïcomissos o qualsevol altra limitació, el TRLITPAJD situa la meritació de l'impost⁵⁵:

⁽⁵⁵⁾Article 49 TRLITPAJD.

a) En les transmissions patrimonials oneroses, el dia que es dugui a terme l'acte o contracte.

Exemple

La Sra. Núñez decideix vendre una casa adossada al Sr. Gutiérrez per un preu de 200.000 euros, dels quals cobra al comptat 60.000 euros.

La meritació de la modalitat de TPO 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).

b) En les operacions societàries i els actes jurídics documentats, el dia que es formalitzi l'acte subjecte. En concret, l'article 93 del RITPAJD determina que, respecte de les operacions societàries, es considera formalització de l'acte subjecte l'atorgament de l'escriptura pública oportuna i, si aquesta no és neces-

sària, s'entén reportat l'impost amb l'atorgament o la formalització de l'acte, contracte, document o aportació que constitueixi el fet imposable gravat per aquest concepte.

Quan l'adquisició de béns estigui supeditada a l'existència d'una condició, terme, fideïcomís o qualsevol altra limitació, la meritació es produeix el dia en què desapareixen aquestes condicions.

Convé destacar que la data de realització de l'acte o contracte (transmissions patrimonials oneroses) no coincideix en cap ocasió amb el naixement o la constitució del dret real, com és el cas del dret real d'hipoteca, la inscripció registral de la qual té un caràcter constitutiu. De la mateixa manera, en les operacions societàries, la data de formalització de l'acte subjecte és, en la majoria dels casos, diferent de la data de l'acord social o del naixement, si és el cas, de la personalitat jurídica.

En la modalitat d'AJD es reporta l'impost el dia en què es formalitza, en el suport documental que integra el fet imposable, l'acte subjecte a gravamen. De manera que, en la quota gradual d'AJD de documents notarials la meritació coincideix amb la data de l'atorgament del document notarial i no amb el dia d'expedició de la primera còpia.

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 s'ha formalitzat el 30 de setembre de 2010 mitjançant una escriptura pública.

Aquesta operació està subjecta a OS, la meritació de la qual es produeix el 30 de setembre, data en què s'ha formalitzat l'acte (art. 93 RITPAJD).

Per la seva banda, en els documents mercantils, la meritació, en el cas de pagament amb timbre, es verifica en el moment de realització del fet imposable, és a dir, d'extensió en l'imprès corresponent. Mentre que en el cas de pagament en metàl·lic, des de la data d'expedició de l'efecte comença a córrer el termini d'autoliquidació de trenta dies.

Finalment, en les anotacions preventives, el gravamen documental es reporta per la pràctica de l'anotació preventiva per part del registrador, que com a tal és data feaent d'acord amb l'article 1227 del Codi civil.

3.4. Prescripció

La prescripció està regulada, amb caràcter general, en els articles 66 a 70 de l'LGT, com recorda l'apartat 1 de l'article 50 del TRLITPAJD. No obstant això, l'apartat 2 d'aquest precepte preveu una especialitat derivada de les transmissions efectuades en document privat.

Criteri de formalització

Quant al criteri de meritació de les modalitats OS i AJD, la doctrina ha criticat la generalització del concepte de formalització com a criteri de meritació, ja que seria més adequat el criteri de desemborsament o aportació en relació amb la normativa comunitària.

En particular, preveu que, a efectes del còmput del termini de prescripció, es presumeix que la data dels documents privats que s'hagin de presentar a liquidació és la de la seva presentació, tret que abans hi concorri qualsevol de les circumstàncies que preveu l'article 1227 CC. En aquest últim cas, es computa la data de la incorporació, inscripció, defunció o lliurament.

D'altra banda, es presumeix que en els contractes no reflectits documentalment la seva data és la del dia en què els interessats donin compliment al que preveu l'article 51 del TRLITPAJD (presentació dels documents comprensius dels fets imposables o de declaració).

La data del document privat que prevalgui, a efectes de prescripció, determina el règim jurídic aplicable a la liquidació que escaigui per l'acte o contracte incorporat a aquest.

Finalment, l'apartat 4 del dit article 50 del TRLITPAJD assenyala que, quan es tracta d'escriptures autoritzades per funcionaris estrangers, el termini de prescripció es computa des de la data de la seva presentació davant qualsevol Administració espanyola, excepte que un tractat, conveni o acord internacional subscrit per Espanya fixi una altra data per a l'inici del termini.

3.5. Devolució

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

En conseqüència, per gaudir de la devolució, cal que per al contribuent no s'hagin produït efectes lucratis, ja que, en cas contrari, es rectifica la liquidació practicada i es pren a aquest efecte per base el valor de l'usdefruit temporal dels béns o drets transmesos⁵⁶. A aquests efectes, es considera que hi ha efecte lucratiu quan no es justifiqui que els interessats han de dur a terme les devolucions recíproques a què es refereix l'article 1295 del CC.

Còmput de la data d'un document privat

Segons l'article 1227 del CC, la data d'un document privat no es compta respecte de tercers sinó des del dia en què ha estat incorporat o inscrit en un registre públic, des de la mort de qualsevol dels que el van signar o des del dia en què es lliuri a un funcionari públic per raó del seu ofici.

⁽⁵⁶⁾Article 57.3 del TRLITPAJD.

Definició de l'efecte lucratiu

L'efecte lucratiu a efectes de devolució es defineix en els apartats 2 i 3 de l'article 57 del TRLITPAJD.

En aquest punt, és convenient precisar, d'una banda, que la devolució només la pot sol·licitar el contribuent i, de l'altra, que únicament afecta la quota pagada al Tresor per l'ITPAJD, i que no es retornen altres elements integrants del deute tributari com a interessos o recàrrecs, ni sancions.

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

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

Així mateix, se subordina la devolució a l'observança d'una sèrie de requisits. En primer lloc, és imprescindible la corresponent resolució judicial o administrativa que declari la nul·litat, resolució o rescissió de l'acte o contracte.

La qualificació d'aquestes situacions convencionalment per la part no genera dret a devolució i, a més, pot comportar la realització d'un nou fet imposable subjecte, i s'ha de tenir present que es considera com a acte subjecte l'avinença en acte de conciliació i el simple aplanament a la demanda. I, en segon lloc, cal que la causa de la resolució, rescissió o nul·litat no sigui imputable al subjecte passiu.

Requisits de les devolucions

L'art. 95 RITPAJD estableix els següents requisits de les devolucions:

1) Quan es declari o es reconegui judicialment o administrativament, per resolució ferma, que ha tingut lloc la nul·litat, la rescissió o la resolució d'un acte o contracte, el contribuent té dret a la devolució del que va satisfer per la quota del Tresor, sempre que no li hagi produït efectes lucratis i que reclami la devolució en el termini de cinc anys, a comptar des que la resolució sigui ferma.

No es requereix la declaració judicial o administrativa quan la resolució sigui conseqüència del compliment d'una condició establerta per les parts.

2) S'entén que hi ha efecte lucratiu quan no es justifiqui que les persones interessades han de dur a terme les devolucions recíproques a les quals es refereix l'article 1295 del Codi civil.

3) Si l'acte o contracte ha produït efecte lucratiu, s'ha de rectificar la liquidació practicada i s'ha de prendre per base el valor de l'usdefruit temporal dels béns o drets transmesos.

4) Encara que l'acte o contracte no hagi produït cap efecte lucratiu, si la rescissió o resolució es declarés per incompliment de les obligacions del contractant fiscalment obligat a pagar l'impost, no tindrà lloc cap devolució.

5) Si el contracte queda sense cap efecte per acord mutu de les parts contractants, no és procedent la devolució de l'impost satisfet i es considerarà com un acte nou sotmès a tributació. Com a acord mutu cal estimar l'avinença en acte de conciliació i el simple aplanament a la demanda.

6) Quan en la compravenda amb pacte de retre s'exerceixi la retrocessió, no hi haurà dret de devolució de l'impost.

7) El canvi de documents timbrats o de timbres mòbils i la devolució del seu import, com també el procediment per obtenir-lo, es farà segons el que disposa el capítol I del títol VI d'aquest Reglament.

8) Els subjectes passius a què es refereixen els paràgrafs b) i d) de l'article 45.I.A) del text refós de la llei de l'impost que, tenint dret a l'aplicació del règim fiscal especial en relació amb aquest impost, n'hagin satisfet els deutes corresponents, tindran dret a la devolució de les quantitats ingressades.

El dret a la devolució pot ser total o parcial. És total si no s'han produït efectes lucratis per al subjecte passiu, mentre que és parcial si s'han produït aquests. En aquest últim cas, és procedent la devolució de l'impost satisfet, minorant la quota ingressada en el seu moment per l'import corresponent a la liquidació de l'usdefruit temporal dels béns i drets transmesos.

D'altra banda, cal destacar que la resolució derivada de l'exercici de condició resolutòria preconstituïda no necessita els requisits apuntats per reconèixer el dret a la devolució i no implica una nova convenció subjecta, tal com estableix l'article 31.1 del RITPAJD.

Finalment, l'apartat 7 de l'article 57 del TRLITPAJD preveu la possibilitat que es canviïn els efectes timbrats quan aquests no hagin fet efecte, qüestió que desplega l'article 117 del RITPAJD.

4. Gestió de l'impost

4.1. Competència funcional

La titularitat de la gestió i la liquidació de l'impost correspon a les delegacions i administracions de l'AEAT i, si escau, a les oficines amb funcions anàlogues de les comunitats autònomes que tinguin cedida la gestió de l'impost⁵⁷.

⁽⁵⁷⁾Arts. 56 TRLITPAJD i 97 RIT-PAJD.

Així mateix, aquestes últimes poden regular els aspectes sobre la gestió i liquidació de l'impost i, si no n'hi ha, s'hi aplicaran les normes que estableix el TRLITPAJD.

La competència per a la liquidació de l'impost i l'exercici de la potestat sancionadora correspon a l'Administració tributària de la comunitat autònoma o de l'Estat al qual s'atribueixi el seu rendiment, d'acord amb els punts de connexió corresponents.

La determinació de les regles de competència territorial i de la unitat de competència territorial s'efectua en els articles 103 i 104 del RITPAJD, respectivament.

4.2. Obligacions formals

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

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

No obstant això, no cal presentar en les oficines liquidadores els documents que enumera l'article 54.2 del TRLITPAJD.

Qui presenta el document té, pel sol fet de la presentació, caràcter de mandatari dels obligats al pagament, i les notificacions que li arribin i les diligències que subscrigui tindran plens efectes per als obligats, segons l'article 56.4 del TRLITPAJD.

Article 54.2

L'article 54.2 del TRLITPAJD es refereix, entre altres documents, a les lletres de canvi, els contractes d'arrendament, les actes de protest i els documents intervinguts per fedataris públics que formalitzin la transmissió de valors negociables.

Presentació de documents

L'art. 98 RITPAJD estableix el següent pel que fa a la presentació de documents:

1) Els subjectes passius estan obligats a presentar els documents comprensius dels fets imposables a què es refereix el Reglament i, si no existeixen, una declaració en el termini i a l'oficina competent indicats en els articles 102 i 103 d'aquest Reglament.

2) No cal presentar a les oficines liquidadores:

a) Els documents pels quals es formalitzi la transmissió d'efectes públics, accions, obligacions i valors negociables de tot tipus, intervinguts per corredors oficials de comerç i per societats i agències de valors.

b) Els contractes d'arrendament de finques urbanes quan s'estenguin en efectes timbrats.

c) Les còpies de les escriptures i actes notariaus que no tinguin per objecte una quantitat o cosa de vàlua i els testimonis notariaus de tot tipus, llevat dels de documents que continguin actes subjectes a l'impost si no apareix en aquests documents la nota de pagament, d'exempció o de no-subjecció.

d) Les lletres de canvi i els protests.

e) Qualsevol document referent a actes i contractes per als quals el Ministeri d'Economia i Hisenda acordi l'ocupació obligatòria d'efectes timbrats com a forma d'exacció de l'impost.

f) Els poders, les factures i altres documents anàlegs del tràfic mercantil.

3) En els procediments administratius de constreyniment seguits per a l'efectivitat de descoberts per raó de l'impost es pot autoritzar la inscripció del dret del deutor en els termes i pels tràmits assenyalats en el Reglament general de recaptació.

4) Els contractes de vendes de béns mobles a termini i els de préstec, recollits en l'article 22 de la Llei 50/1965, de 17 de juliol, tenen accés al Registre al qual es refereix l'article 23 de la mateixa llei, sense la necessitat que hi consti cap nota administrativa sobre la seva situació fiscal.

4.2.1. Obligacions a càrrec del contribuent

D'acord amb l'article 99 del RITPAJD, l'impost ha de ser objecte d'autoliquidació per part del subjecte passiu. D'aquest règim general s'exclouen els fets imposables que es derivin d'operacions particionals en les successions hereditàries i figurin en el mateix document presentat a

L'Administració perquè procedeixi a la seva liquidació per l'ISD, a les quals, al seu torn, l'article 104.2 del RITPAJD declara la competència de l'oficina liquidadora corresponent segons les normes de l'ISD.

Aquesta norma reglamentària s'ha de completar en la seva aplicació amb el que preveu l'article 55.3 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 establir l'obligació dels subjectes passius en cas d'un document que contingui una pluralitat de fets imposables de presentar l'autoliquidació en cadascuna de les comunitats autònomes respectives a les quals correspongui la competència.

Per tant, si la Hisenda autonòmica competent és diferent en l'ISD i en l'ITPAJD, segons els punts de connexió que estableix la dita Llei 22/2009, s'hi ha d'aplicar amb preferència l'article 55.3 d'aquesta Llei, i, en conseqüència, fer l'autoliquidació per l'ITPAJD.

D'altra banda, si coincideix la competència en l'ISD i en l'ITPAJD, s'hi ha d'aplicar la norma reglamentària, i la competència de l'oficina liquidadora està determinada per la indicada en la regla de l'article 104.2 del RITPAJD. Quant a això, s'ha de tenir en compte que la norma reglamentària només s'aplica quan la successió *mortis causa* no ha estat objecte d'autoliquidació, ja que, en cas contrari, el fet imposable de l'ITPAJD ha de ser igualment objecte d'autoliquidació.

En aquest context, cal destacar que l'autoliquidació s'ha de fer en el model d'imprès oficial i s'hi ha d'adjuntar la documentació complementària segons el tipus de document que contingui el fet imposable: còpia autèntica del document públic i còpia simple (notarial, judicial o administratiu), original i còpia del document privat, o declaració escrita substitutiva dels fets imposables no documentats.

De conformitat amb l'article 49.2 de la dita Llei 22/2009, que atribueix a les comunitats autònomes capacitat normativa en matèria de gestió, i l'article 56 del TRLITPAJD, són nombroses les comunitats autònomes que atorguen cobertura legal a la possibilitat de presentar l'autoliquidació de l'impost i els documents complementaris, i que l'ingrés es pugui fer per via telemàtica que queda pendent d'un desplegament normatiu ulterior.

Pel que fa al **termini de presentació** de l'autoliquidació, segons l'article 56 del TRLITPAJD, el pagament queda sotmès al règim general sobre terminis d'ingrés del Reglament general de recaptació, l'article 20.3 del qual ens reenvia a la normativa específica de l'impost. En aquest sentit, l'article 102 del RITPAJD estableix un termini de trenta dies hàbils des que té lloc l'acte o contracte, termini que és tant de pagament com de presentació de l'autoliquidació.

Igualment, aquest article 102 del RITPAJD preveu un supòsit especial que no suspèn el termini de presentació, però sí el de pagament. És el cas que es promogui un litigi sobre la transmissió de béns i drets que constitueixi el fet imposable. Segons aquest precepte, la suspensió de l'autoliquidació interromp el termini de prescripció de l'acció de l'Administració per liquidar l'impost.

A més, la caducitat de la instància o la suspensió del curs de les actuacions per conformitat de les parts comporta l'exigència d'interessos de demora des del dia en què es va presentar l'autoliquidació sense ingrés.

D'altra banda, l'article 112 del RITPAJD preveu la possibilitat de sol·licitar un ajornament i fraccionament del pagament de l'impost, en els termes previstos, amb caràcter general en l'LGT i en el RGR. Juntament amb aquesta previsió general, també es preveu un **supòsit especial de fraccionament**, de tres anualitats com a màxim, de les autoliquidacions o liquidacions complementàries practicades com a conseqüència de l'adquisició d'habitatges destinats a domicili habitual i permanent del contribuent i la superfície útil del qual no excedeixi els 120 metres quadrats. Aquest fraccionament s'ha de sol·licitar abans de l'expiració del termini de pagament o, si escau, de la presentació de l'autoliquidació corresponent, i reporta interessos de demora. A aquests efectes, l'Administració té preferència sobre qualsevol altre creditor⁵⁸ per cobrar l'import del deute tributari fraccionat, els interessos de demora i, si escau, els recàrrecs del període executiu⁵⁹.

Pel que fa a la **designació d'un representant** per part del subjecte passiu no resident en territori espanyol, l'article 56.5 del TRLITPAJD, redactat per la Llei 53/2002, estableix l'obligació pels subjectes passius no residents de designar un representant en territori espanyol amb la finalitat de determinar un domicili fiscal a efectes de les obligacions tributàries que per raó de l'ITPAJD corresponguin als adquirentes no residents de béns immobles en territori espanyol.

Quant a això, s'estableix, com a criteri preferent, el domicili del representant designat a Espanya d'acord amb el que preveu la Llei de l'IRNR, que s'ha de comunicar a l'Administració tributària competent en l'ITPAJD en el termini de dos mesos des de l'adquisició. Al seu torn, s'estableix com a criteri supletori, en cas de no-designació o no-comunicació en el termini de dos mesos de la situació de l'immoble adquirit, que es considera com a domicili fiscal.

Amb això, es pretén dotar l'Administració tributària competent (normalment, la comunitat autònoma on es trobi el bé immoble) d'un domicili fiscal a Espanya del subjecte passiu no resident, amb la finalitat d'evitar la impossibilitat fàctica de fer notificacions de liquidacions, comprovacions de valors o altres actes de gestió, inspecció i recaptació derivats de l'adquisició. D'aquesta manera, s'evita el risc de paràlisi dels procediments derivats de la indeterminació del domicili fiscal del subjecte passiu.

⁽⁵⁸⁾Fins i tot sobre el tercer adquirent, encara que hagi inscrit el seu dret en el Registre de la Propietat.

⁽⁵⁹⁾Article 113 RITPAJD.

Pèrdua d'efectes del fraccionament

Els fraccionaments concedits queden sense efecte, sense que sigui necessari un requeriment previ, quan s'alieni l'habitatge, totalment o parcialment, o bé quan el contribuent no pagui l'import d'una anualitat en el termini màxim de quinze dies següents al seu venciment.

4.2.2. Obligacions a càrrec de tercers

Entre les obligacions formals que corresponen a tercers, hi destaquen:

a) Les obligacions d'informació per subministrament que la llei imposa als òrgans judicials i als notaris, que tenen l'obligació de remetre periòdicament a les oficines liquidadores una relació dels actes i documents que poden ocasionar la meritació d'aquest impost⁶⁰.

⁽⁶⁰⁾Article 52 TRLITPAJD.

b) L'obligació dels jutjats i tribunals de remetre a les oficines liquidadores una còpia autoritzada dels documents que admetin, en què no consti la nota d'haver estat presentats a liquidació⁶¹.

⁽⁶¹⁾Article 54.1 TRLITPAJD.

c) L'obligació de no fer cap lliurament de béns a persones diferents del seu titular, en cas que no s'acrediti prèviament el pagament de l'impost, la seva exempció o no-subjecció, tret que l'Administració tributària ho autoritzi. Aquesta obligació acostuma a recaure normalment sobre les entitats financeres⁶².

⁽⁶²⁾Article 53 TRLITPAJD.

d) Tancament registral, ja que no tenen efectes en cap registre públic els documents que, tot i reflectir actes o contractes subjectes a l'impost, no continguin cap justificació del seu pagament, exempció o no-subjecció⁶³. En particular, l'article 122 del RITPAJD impedeix als registres de la propietat, mercantils i de la propietat industrial admetre per a la seva inscripció o anotació qualsevol document que no porti posada la nota justificativa del pagament, exempció o no-subjecció, i s'acompanyi de la corresponent autoliquidació segellada.

⁽⁶³⁾Article 54.1 TRLITPAJD.

e) Finalment, els funcionaris d'Hisenda no poden efectuar el canvi de subjecte passiu de qualsevol tribut estatal, autonòmic o local, quan aquest canvi impliqui, directament o indirectament, una transmissió de béns, drets o accions gravades per la normativa de l'impost, sense que es justifiqui amb caràcter previ el pagament de l'impost corresponent o la seva exempció (o no-subjecció⁶⁴).

⁽⁶⁴⁾Article 55 TRLITPAJD.

Respecte als **deures d'informació** de les autoritats i funcionaris sobre determinades operacions gravades per aquest tribut, els notaris han de remetre, d'acord amb els articles 52 del TRLITPAJD i 114 del RITPAJD, dos tipus d'índexs. El primer, relatiu als documents autoritzats. Ara bé, se n'exclouen els actes d'última voluntat, el reconeixement de fills i els exceptuats de presentació en l'article 98 del RITPAJD, entre els quals destaquen els poders, les escriptures i les actes notariales que no tinguin per objecte cap quantitat o cosa valuable i les actes de protest. I el segon, relatiu als documents privats, comprensius de contractes subjectes al pagament de l'impost que els hagin estat presentats per a legitimació de les seves signatures.

Els índexs s'han de remetre trimestralment, dins els quinze dies següents al seu venciment, a l'oficina liquidadora corresponent a la seva situació. Quant a això, s'ha de tenir en compte que, a l'empara de l'article 49 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, són nombroses les comunitats autònomes que regulen el deure d'informació que incumbeix els notaris, i que estableixen la possibilitat de la presentació de l'autoliquidació de l'impost i dels documents complementaris i, si escau, de l'ingrés corresponent, per mitjans telemàtics.

Per la seva banda, d'acord amb l'article 52 del TRLITPAJD, els òrgans judicials han de remetre una relació mensual de les decisions confirmades o que tinguin el caràcter de sentència ferma que puguin contenir algun fet imposable de l'impost.

4.3. Garanties

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

Aquestes mesures consisteixen en **prohibir**⁶⁵ el següent:

a) L'admissió, i que tingui efecte, en oficines o registres públics, dels documents que continguin actes o contractes subjectes a aquest impost no presentats a liquidació o autoliquidats, excepte davant els òrgans jurisdiccionals, en què sí que n'escau l'admissió, sense perjudici de la remissió d'informació⁶⁶.

⁽⁶⁵⁾Tret que es justifiqui el pagament, l'exempció o, si més no, la presentació davant l'Administració tributària del document.

⁽⁶⁶⁾Article 54.1 TRLITPAJD.

Així mateix, es preveu el tancament registral respecte de documents en què no es justifiqui el pagament, la no-subjecció o exempció. Segons l'article 122 del RITPAJD, s'impedeix als registres de la propietat, mercantils i de la propietat industrial admetre per a la seva inscripció o anotació qualsevol document que no porti posada la nota justificativa del pagament o l'exempció (o no-subjecció) i s'acompanyi de la corresponent autoliquidació degudament segellada. Tancament registral que s'estén a tot registre públic i no tan sols als jurídics, com aclareix l'article 123 del Reglament de l'impost.

b) El lliurament de béns a persones diferents del seu titular, obligació que incumbeix els òrgans judicials, bancs, caixes d'estalvi, associacions, societats, funcionaris, particulars i altres entitats públiques o privades⁶⁷.

⁽⁶⁷⁾Article 53.1 TRLITPAJD.

c) El canvi de subjecte passiu de qualsevol tribut estatal, autonòmic o local, que comporti directament o indirectament una transmissió de béns, drets o accions, subjectes a gravamen, sense que es justifiqui prèviament el pagament de l'impost corresponent o la seva exempció⁶⁸.

⁽⁶⁸⁾Article 55 TRLITPAJD.

4.4. Infraccions i sancions

D'acord amb el que disposen els articles 51.2 del TRLITPAJD i 96.1 del RITPAJD, la qualificació i sanció de les infraccions tributàries de l'ITPAJD s'efectuaran d'acord amb les previsions que, amb caràcter general, conté l'LGT.

En concret, l'article 96.2 del RITPAJD assenyala que no és procedent l'aplicació de sanció com a conseqüència del màxim valor obtingut de la comprovació quan el subjecte passiu ha declarat com a valor dels béns el que resulti de l'aplicació de la regla corresponent de l'impost sobre el patrimoni o un de superior.

Activitats

Selecció simple

Seleccioneu l'opció correcta.

1. A l'ITPAJD...

- a) les modalitats de transmissions patrimonials oneroses i d'operacions societàries són incompatibles entre elles.
- b) les modalitats de transmissions patrimonials oneroses i d'operacions societàries són compatibles entre elles.
- c) les modalitats de transmissions patrimonials oneroses i d'actes jurídics documentats, gravamen fix, són incompatibles entre elles.

2. El principi d'unicitat de convencions a l'ITPAJD fa referència al fet que...

- a) la voluntat de les parts en qualificar els actes i contractes s'ha d'interpretar de manera unívoca.
- b) una mateixa convenció pot ser gravada tantes vegades com sigui documentada per les mateixes parts.
- c) una convenció només ha de ser gravada una sola vegada, però un document pot incorporar diverses convencions gravables separadament.

3. La Sara ven el seu cotxe, de tres anys d'antiguitat, a un concessionari dedicat a la venda de cotxes de segona mà. A efectes de l'ITPAJD, aquesta operació...

- a) està exempta.
- b) no està subjecta.
- c) està subjecta i no exempta.

4. John Smith, resident a Nova York, ven un apartament que té a Girona a la Ramona, que resideix a Buenos Aires. A efectes de l'ITPAJD,...

- a) aquesta operació està subjecta a l'impost, perquè l'immoble és situat a Espanya.
- b) aquesta operació no està subjecta a l'impost, perquè el transmissor no és resident a Espanya.
- c) aquesta operació no està subjecta a l'impost, perquè l'adquirent no és resident a Espanya.

5. L'Antoni compra a una promotora d'habitatges un pis a Sevilla, per un import de 300.000 euros. Aquesta operació...

- a) està subjecta i exempta de l'impost sobre transmissions patrimonials.
- b) està subjecta a l'impost sobre transmissions patrimonials.
- c) no està subjecta a l'impost sobre transmissions patrimonials.

6. La Carme documenta la cancel·lació de la seva hipoteca mitjançant una escriptura pública. A efectes de l'ITPAJD, aquesta operació...

- a) està exempta del tipus de gravamen gradual dels documents notarials en la modalitat d'actes jurídics documentats.
- b) no està exempta de la tributació dels documents notarials en la modalitat d'actes jurídics documentats.
- c) no està subjecta a la modalitat d'actes jurídics documentats.

7. En Pedro és resident a Burgos i transmet un immoble situat a Lisboa a la Sara, que és resident a Càceres. Aquesta operació...

- a) es localitza a Burgos i se sotmet a l'ITPAJD.
- b) es localitza a Càceres i se sotmet a l'ITPAJD.
- c) es localitza a Lisboa i no se sotmet a l'ITPAJD.

8. La quota variable del IAJD, en la modalitat de documents notarials...

- a) se superposa a la quota fixa.
- b) és incompatible amb la quota fixa.
- c) és compatible amb la modalitat de transmissions patrimonials oneroses.

9. Una empresa compra a una immobiliària una nau industrial, i aquesta operació és un segon lliurament exempt d'IVA. No obstant això, els dos subjectes decideixen renunciar a l'exempció de l'IVA i eleven a escriptura pública la compravenda. En aquesta operació es liquidarà...

- a) només la modalitat de TPO de l'ITPAJD.
- b) l'IVA i les quotes fixa i variable de la modalitat d'AJD de l'ITPAJD.
- c) només les quotes fixa i variable de la modalitat d'AJD de l'ITPAJD.

10. La Joana ha demanat un préstec de 6.000 € a una entitat financera. A l'ITPAJD, el préstec...

- a) està subjecte i no exempt de l'impost en la modalitat de TPO, com passa en la modalitat d'AJD.
- b) està exempt de l'impost en la modalitat de TPO i també està exempt de l'IVA.

c) està exempt de l'impost en la modalitat de TPO, però està subjecte i no exempt de l'IVA.

Casos pràctics

1. Comenteu breument les situacions següents, a partir de la normativa i de la jurisprudència relatives a l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats:

a) El Sr. Gaspar González, que no és empresari, permutarà un terreny de la seva propietat per uns pisos i uns baixos que construirà sobre el solar un promotor immobiliari.

b) La Sra. Joana Juárez i el Sr. Florián Fernández són propietaris al 50% d'un habitatge, situat a Cornellà de Llobregat (Barcelona). Els comuners dissolen el proindivís mitjançant una adjudicació de l'immoble a la Sra. Juárez, que abonarà a l'altre copropietari en metàl·lic la meitat del valor actual de l'habitatge.

c) La Companyia General d'Automoció, SA, atorga una escriptura pública de protocol·lització d'acords socials sobre ampliació i reducció de capital, en què els fets imposables a liquidar són:

- Ampliació del capital social mitjançant l'emissió d'accions nominatives.
- Reducció del capital social mitjançant l'amortització d'accions pròpies.
- Reducció del capital social amb la finalitat de compensar pèrdues.
- Reducció del capital social mitjançant la creació d'una reserva voluntària.

2. Indiqueu quina incidència tenen les operacions següents a efectes de l'ITPAJD:

a) La Júlia demana un préstec a la seva amiga Anna per comprar-se un apartament, i li garanteix la devolució mitjançant la constitució d'una hipoteca sobre l'apartament.

b) En Miquel i la Laura, de 70 i 67 anys respectivament, estan casats en règim de guanys i decideixen vendre el seu habitatge a canvi d'una renda vitalícia.

c) La Irene lloga a la Sofia una finca rústica de la seva propietat i es formalitza el contracte en una escriptura pública.

d) Una entitat bancària fa una emissió d'obligacions a deu anys. En una escriptura pública, una part la subscriuen particulars, i l'altra, una societat anònima.

e) L'Antoni transmet a en Joan un bé immoble amb l'encàrrec que pagui un deute que l'Antoni tenia contret amb la Paula. El pagament que en Joan ha d'efectuar a la Paula el pot fer, o bé amb l'immoble rebut, o bé amb els diners procedents de la venda de l'immoble.

3. Els senyors Martínez, que van adquirir fa anys un edifici que fins ara han arrendat, el transmeten a una entitat dedicada a l'arrendament financer, que manifesta en l'escriptura pública de compravenda que destinarà l'edifici a arrendar-lo amb opció a compra a una persona diferent i no vinculada als transmissors ni a la mateixa entitat financera.

Determineu les conseqüències tributàries, a efectes de l'ITPAJD.

Solucionari

Selecció simple

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

Casos pràctics

1.

a) D'acord amb els articles 4.1, 5.1.d, 8.1, 75.2, 79.1 i 84.1.1r de la LIVA i els articles 7.1.A i 5, 10.1, 11.1.a, 31.2 i 49.1.a del TRLITPAJD, en la permuta del solar d'un particular per construir-hi futurs habitatges per part del promotor immobiliari que rep el solar, el permutant que lliurarà els futurs pisos i locals és promotor d'edificacions i, per tant, subjecte passiu de l'impost sobre el valor afegit, per la qual cosa el lliurament dels pisos i locals estarà subjecta a aquest impost. A més, l'escriptura pública en què es documenti el lliurament estarà subjecta a la quota fixa i quota gradual de la modalitat d'actes jurídics documentats, documents notariais, de l'ITPAJD.

Per contra, el permutant que lliura el solar no és empresari ni professional, per la qual cosa el lliurament del solar estarà subjecta a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses de l'ITPAJD, però no a la quota gradual de la modalitat d'actes jurídics documentats, documents notariais (perquè són incompatibles) (Consulta de 25/7/2003).

b) D'acord amb el que preveu l'article 61 del RITPAJD, la dissolució d'una comunitat de béns que no ha fet cap activitat empresarial no està subjecta a la modalitat d'operacions societàries (OS) de l'ITPAJD.

No obstant això, pot estar subjecta a la modalitat d'actes jurídics documentats (AJD) o a la de transmissions patrimonials oneroses (TPO). Quant a la primera, es produirà la subjecció si es compleixen els requisits de l'article 31 del TRLITPAJD. Quant a la segona, hi haurà subjecció en principi quan les adjudicacions als comuns no tinguin la proporció adequada amb les quotes de titularitat, ja que, en aquest cas, es produirà un excés d'adjudicació, que constitueix el fet imposable de la modalitat de TPO, d'acord amb el que disposa l'article 7.2.B del TRLITPAJD.

Aquest precepte exclou de la consideració de transmissió patrimonial onerosa els excessos d'adjudicació que es produeixen com a conseqüència del que disposa, entre altres articles, el 1062 (primer) del Codi civil: "Quan una cosa sigui indivisible o desmereixi molt per la divisió, es pot adjudicar a un, amb la condició d'abonar als altres l'excés en diners" (aplicable a la dissolució de comunitats de béns voluntàries, a tenor de l'article 406 del Codi civil). En conseqüència, si es compleix el requisit que la divisió de l'habitatge no és possible (per impossibilitat física o per desmereixement), la dissolució de la comunitat de béns tributa per la modalitat d'AJD d'acord amb el que disposa l'article 31.2 del TRLITPAJD. En cas contrari, l'excés d'adjudicació tributa per la modalitat de TPO, d'acord amb el que preveu l'article 7.2.B del text refós.

Quant al tipus aplicable (articles 11.1.a i 31.2 TRLITPAJD), tant si l'operació tributa per la quota gradual de la modalitat d'AJD com per la modalitat de TPO, serà l'aprovat per la comunitat autònoma per a la modalitat corresponent. En tots dos casos, a més, la matriu i les còpies de l'escriptura en què es formalitzi la dissolució de la comunitat de béns estaran subjectes en tot cas a la quota fixa de la modalitat d'AJD, documents notariais, per la qual cosa

s'han d'estendre en paper timbrat de 0,30 € per plec o 0,15 € per foli, a elecció del fedatari, d'acord amb l'article 31.1 del text refós (Consulta de 26/9/2003).

c) De conformitat amb els articles 4, 19.1.1, 25.1 i 5 del TRLITPAJD i 75.4 del Reglament, l'escriptura pública conté quatre convencions que constitueixen quatre fets imposables subjectes a la modalitat d'operacions societàries de l'ITPAJD, un en concepte d'augment de capital i els altres tres en concepte de disminució de capital.

L'ampliació de capital n'està exempta, en virtut del que disposa l'article 45 I.B.11 TRLITPAJD.

En les disminucions de capital, atès que cap de les tres disminucions realitzades ha donat lloc a la devolució de béns o drets als socis, no motiven cap liquidació per la modalitat d'operacions societàries. A més, tampoc no tributen per la modalitat gradual d'actes jurídics documentats (Consulta de 9/6/2003).

2.

a) Segons l'article 145 de la Llei hipotecària, la hipoteca no queda vàlidament constituïda si no es formalitza en una escriptura pública i s'inscriu en el Registre de la Propietat. En relació amb la hipoteca constituïda, hi és aplicable el que preveu l'article 15.1 de la LITPAJD, el qual consagra el principi que el dret de garantia segueix la sort del negoci jurídic principal. D'aquesta manera, només s'ha de tributar pel préstec concedit (no per la constitució del dret real de garantia).

El préstec té la consideració de transmissió patrimonial onerosa (art. 7.1.B LITPAJD) i no està afectat pels supòsits de no-subjecció a l'ITP que preveu l'article 7.5 de la LITPAJD, pel fet que l'operació descrita no la fan empresaris o professionals en l'exercici de la seva activitat.

Ara bé, encara que l'operació de préstec concertada entre la Júlia i l'Anna estigui subjecta a TPO, la Júlia no ha de fer cap pagament, perquè els préstecs gaudeixen d'exempció (art. 45.B.15 LITPAJD). Quan l'operació està subjecta (però exempta) a la modalitat de TPO, l'escriptura pública que documenta el préstec hipotecari no estarà subjecta al gravamen proporcional del 0,5%, dels documents notariais en la modalitat d'actes jurídics documentats (art. 31.2 LITPAJD).

b) L'operació que descriu aquest supòsit comporta l'existència de dues operacions simultàniament en un mateix contracte: d'una banda, la transmissió de l'immoble i, de l'altra, la constitució d'una pensió. Com que apareixen dues convencions en el mateix document, hi haurà sujecció a l'impost separatament (art. 4 LITPAJD).

La cessió de l'immoble té la consideració de transmissió patrimonial onerosa (art. 7.1.A LITPAJD). La base imposable serà el valor real del bé transmès, d'acord amb el que estableix l'article 10.1 LITPAJD, i el tipus de gravamen serà del 6% (tret que la llei autonòmica corresponent hagi modificat, si escau, aquest tipus).

La constitució de la pensió vitalícia també estarà subjecta a tributació per transmissions patrimonials oneroses, d'acord amb el que estableix l'article 7.1.B de la LITPAJD, i és subjecte passiu de l'impost en aquest cas el pensionista, tal com assenyala l'article 8.g de la LITPAJD. La base imposable es determina d'acord amb el que estableix l'article 10.1.f de la LITPAJD, és a dir, el resultat de capitalitzar les pensions a l'interès bàsic del Banc d'Espanya i prenent del capital resultant la part que, segons la regla per valorar els usdefruits en funció de l'edat del pensionista, s'estableix en aquest mateix article. La constitució de la pensió vitalícia tributa a l'1%, segons l'article 11.1 b de la LITPAJD.

c) Els arrendaments estan subjectes a tributació per IVA, excepte que es tracti d'arrendaments civils sobre habitatges i finques rústiques que, com que estan subscrits per persones físiques no subjectes a l'IVA, estaran subjectes a l'ITP. D'acord amb el que estableix l'article 7.1.B de la LITPAJD, els arrendaments tenen la consideració de transmissions patrimonials oneroses. El subjecte passiu de l'impost és, d'acord amb el que estableix l'article 8.f de la LITPAJD, l'arrendatari.

La base imposable a efectes de la liquidació de l'impost es determina d'acord amb el que estableix l'article 10.2.i, el qual indica que servirà de base la quantitat total que s'hagi de satisfer per tot el període de durada del contracte (quan no s'hi especifiqui, la liquidació es girarà computant sis anys). La liquidació de l'impost s'ha d'efectuar en metàl·lic i d'acord amb l'escala que estableix l'article 12 de la LITPAJD. A més, i atès que és una operació subjecta a la modalitat de TPO, l'escriptura pública no està subjecta al gravamen proporcional del 0,5% en la modalitat d'actes jurídics documentats (art. 31.2 LITPAJD).

d) La subscripció d'obligacions feta per particulars està subjecta com a préstec a la modalitat de TPO, segons l'article 7.1.B de la LITPAJD, encara que n'està exempta en virtut de l'article

45.I.B de la LITPAJD. Aquesta operació tampoc no tributa per AJD en la seva modalitat proporcional, ja que està subjecta a TPO (art. 31.2 LITPAJD).

En canvi, la subscripció d'obligacions per part de la societat constitueix un préstec empresarial i queda subjecta i exempta de l'IVA com a prestació de serveis, d'acord amb l'article 20.1.18.c de la LIVA. En aquest cas, l'operació sí que tributa per AJD, com a document notarial, al tipus proporcional (art. 31.2 LITPAJD).

e) En aquest supòsit hi és aplicable el fet que preveu l'article 7.2.A de la LITPAJD, el qual indica que es consideren transmissions patrimonials a efectes de liquidació i pagament de l'impost les adjudicacions en pagament i pel pagament de deutes.

El cas que es planteja és una transmissió pel pagament de deutes. El mateix article 7.2.A de la LITPAJD diu que, si l'adjudicatari pel pagament de deutes acredita que ha transmès al creditor en solvència del seu crèdit en el termini de dos anys els mateixos béns o drets que li van ser adjudicats, o bé els ha transmès a un tercer per aquest objecte, pot exigir la satisfacció de l'impost pagat.

Així, la transmissió de l'immoble per part de l'Antonio a en Joan està subjecta al pagament de l'impost de transmissions patrimonials, i en Joan té la possibilitat de recuperar l'import pagat si transmet a la Paula el bé immoble que en el seu moment li va transmetre l'Antoni, o bé si transmet a un tercer l'immoble amb la finalitat de pagar a la Paula.

3. En relació amb l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, cal assenyalar, en primer lloc, que es tracta d'una operació exempta (article 45.I.B.16 LITPAJD), malgrat que també ho està en l'impost sobre el valor afegit, per ser segona o ulterior transmissió d'edificació.

Efectivament, l'article 45.I.B.16 de la LITPAJD estableix l'exempció de "les transmissions d'edificacions a les empreses que realitzin habitualment les operacions d'arrendament financer a què es refereix la disposició addicional setena de la Llei 26/1988, de 29 de juliol, per ser objecte d'arrendament amb opció a compra a una persona diferent del transmissor, quan aquestes operacions estiguin exemptes de l'impost sobre el valor afegit".

És un requisit imprescindible per poder gaudir d'aquest benefici, segons el que disposa aquest precepte, "que no hi hagi relacions de vinculació directes o indirectes, d'acord amb el que preveu l'article 16 de la Llei 61/1978, de 27 de desembre, de l'impost de societats, entre transmissor, adquirent o arrendatari".

I, en segon lloc, s'ha de tenir en compte que l'exempció es refereix sempre a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses i no a la d'actes jurídics documentats (documents notarians), tal com estableix la Resolució del Tribunal Económico-administratiu Central de 15 d'abril de 1993.

Per tant, l'escriptura pública en què s'instrumenti l'operació consistent en la transmissió de l'edifici per part dels senyors Martínez a l'entitat dedicada a l'arrendament financer, com a document notarial que és, estarà subjecta al gravamen fix de la modalitat d'actes jurídics documentats, d'acord amb el que preveu l'article 31.1 de la LITPAJD, que estableix que "les matrius i les còpies de les escriptures i actes notarians, i també els testimonis, s'estenen, en tot cas, en paper timbrat de 0,30 euros per plec o 0,15 euros per foli, a elecció del fedatari".

