



TEMA 6. IMPOST SOBRE TRANSMISSIONS PATRIMONIALS I ACTES JURÍDICS DOCUMENTATS

Antecedents i fonts normatives

La reforma iniciada el 1977 donà lloc la Reial Decret Legislatiu 3050/1980, de 30 de desembre, que aprovava el text refós de l'ITPAJD, que després fou substituït per l'actual Reial Decret Legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, que habilita a la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat per introduir modificacions a les tarifes i les exempcions de l'impost.

En virtut de la Llei de cessió de tributs a les comunitats autònomes, aquestes tenen potestat legislativa sobre determinats elements de l'ITPAJD (tipus de gravamen i deduccions i bonificacions a la quota, sobre determinats fets imposables).

Naturalesa, caràcters i estructura

L'ITPAJD és un impost indirecte, real, objectiu, instantani i cedit a les Comunitats Autònomes, que s'articula en tres conceptes o modalitats:

- El gravamen sobre les transmissions patrimonials oneroses, incompatible amb l'IVA.
- El gravamen sobre les operacions societàries, incompatible amb l'anterior.
- El gravamen sobre els actes jurídics documentats, compatible amb els dos anteriors.

Àmbit territorial i punts de connexió

L'ITPAJD s'aplica en tot el territori espanyol sense perjudici dels règims tributaris forals, del que preveuen els tractats o convenis internacionals, d'acord amb determinades regles de subjecció:

- Transmissions patrimonials oneroses: lloc de situació dels immobles i lloc on estiguin, on es puguin exercir o lloc on s'hagin de complir els altres béns i drets.
- Operacions societàries: seu de la direcció efectiva o el domicili social o lloc de realització d'operacions del seu tràfic.
- Actes jurídics documentats: lloc on es formalitzin o tinguin qualsevol efecte els actes.

També s'ha de tenir en compte les disposicions específiques de les comunitats autònomes emanades en virtut de la Llei de cessió de l'impost, d'acord amb diferents punts de connexió (lloc on sigui el registre, lloc on tingui el domicili fiscal l'entitat...)

Principis comuns

Hi ha quatre principis comuns a les tres modalitats de l'impost: el principi de qualificació de l'acte o contracte, el principi de qualificació jurídica dels béns, el principi d'unicitat de convencions i el dret d'afecció dels béns transmesos.

Transmissions patrimonials oneroses

Els elements essencials d'aquesta primera modalitat de l'ITPAJD són els següents:

- **Fet imposable:** les adquisicions *inter vivos* i oneroses de béns i drets que integren el patrimoni de les persones físiques o jurídiques (adquisicions derivatives o translatives de béns i drets i constitució i ampliació de drets reals, préstecs, fiances, arrendaments, pensions i concessions administratives). La LITPAJD i el RITPAJD especifiquen diferents supòsits dubtosos i supòsits assimilats a les transmissions patrimonials

(adjudicacions de béns o drets en pagament i per al pagament de deutes, excessos d'adjudicació, reconeixements de domini...), així com supòsits de no-subjecció (determinats excessos d'adjudicació, reversió de domini a l'expropiat...).

- **Subjecte passiu:** l'adquirent o la persona a favor de la qual es faci l'acte o contracte és el contribuent, i determinats funcionaris i el prestador o arrendador són responsables subsidiaris.
- **Base imposable:** és el valor real del bé transmès (mitjançant la deducció de les càrregues i els gravàmens que li restin valor) o del dret que es constitueix o cedeix (d'acord amb un conjunt de regles específiques per a cada tipus de drets: usdefruit; ús i habitació; hipoteca, penyora i anticresi; altres drets reals; arrendaments; pensions; títols valors; actes de notorietat...). Igualment, la LITPAJD estableix regles especials de valoració.
- **Quota:** la base imposable coincideix amb la base liquidable, i sobre aquesta s'apliquen diferents tipus de gravamen (que poden ser fixats per les CCAA), com per exemple el 6% (7% a Catalunya) en cas de béns immobles o el 4% pels béns mobles i semovents.

Operacions societàries

Aquesta segona modalitat de l'ITPAJD sorgeix amb la finalitat de gravar els desplaçaments patrimonials entre societats o entre la societat i els seus socis, i és incompatible i d'aplicació preferent respecte a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses.

El seu règim ha estat objecte de modificació recentment, per tal d'adequar-lo a la nova Directiva comunitària 2008/7/CE, de 12 de febrer, relativa als impostos indirectes que graven la concentració de capitals (vegeu la Llei 4/2008, de 23 de desembre, per la que se suprimeix el gravamen de l'impost sobre el patrimoni, es generalitza el sistema de devolució mensual en l'IVA i s'introdueixen altres modificacions en la normativa tributària).

Els principals elements del règim jurídic d'aquesta modalitat d'operacions societàries són els que s'indiquen a continuació.

- **Fet imposable:** La constitució de societats, l'augment i disminució del seu capital social i la dissolució de societats; les aportacions que efectuïn els socis que no suposin un augment del capital social; el trasllat a Espanya de la seu de direcció efectiva o del domicili social d'una societat quan ni l'una ni l'altre estiguessin prèviament situats en un Estat membre de la Unió Europea.
- **Subjectes passius:** la societat és contribuent, llevat dels casos de dissolució de societats i reducció de capital social, en què tenen aquesta condició els socis, copropietaris, comuners o partícips. La LITPAJD també designa a determinades persones com a responsables subsidiaris.
- **Base imposable:** la LITPAJD especifica quina ha de ser la base imposable en cadascuna de les operacions subjectes (constitució i augment de capital; aportacions dels socis per a restituir pèrdues; trasllats; escissió i fusió; i disminució de capital i dissolució).
- **Quota:** el tipus de gravamen és de l'1%.

Actes jurídics documentats

La darrera modalitat de l'ITPAJD té per objecte gravar la documentació de determinats actes o negocis jurídics, i es justifica pel valor afegit o per la major protecció que suposa la formalització documental en l'ordenament jurídic.

Podem destacar d'aquesta modalitat els principals trets:

- **Documents notarial:** estan subjectes les escriptures, les actes i els testimonis notarial, essent subjecte passiu l'adquirent del bé o dret i, en el

seu defecte, qui insti o sol·liciti el document. En aquests supòsits la base imposable és el valor declarat (primeres còpies de les escriptures públiques i actes notarial) o el valor nominal (actes de protest), i coexisteixen dues quotes (la quota fixa i la quota variable o gradual).

- **Documents mercantils:** estan subjectes les lletres de canvi i documents que facin la funció de gir o substitueixin les lletres; els resguards o certificats de dipòsit transmissibles; i els actius financers de rendiment implícit. En aquest cas, són contribuents el lliurador de la lletra i l'emissor dels altres documents, i la base imposable pot ser la quantitat girada (lletres), l'import nominal (certificats de dipòsit) o l'import del capital que l'entitat emissora es compromet a reemborsar (actius financers). Per a calcular la quota s'aplica una escala progressiva, llevat dels actius financers amb rendiment implícit que tributen amb una quota fixa.
- **Documents administratius:** estan subjectes la rehabilitació i la transmissió de grandeses i títols nobiliaris, i les anotacions preventives que es practiquen als registres públics. Aquí els beneficiaris de les grandeses i títols tributen mitjançant una escala en funció del tipus de grandesa o títol, i els que sol·liciten les anotacions preventives han de pagar una quota calculada per aplicació de un tipus de gravamen fix.

Disposicions comunes

La LITPAJD recull un conjunt de disposicions comunes a les tres modalitats de l'impost, en quatre matèries:

- 1.- Beneficis fiscals: exempcions subjectives, objectives i sectorials.
- 2.- Comprovació de valors: amb els mitjans previstos en la Llei General Tributària.
- 3.- Meritació: el dia que es faci l'acte o contracte, per les transmissions patrimonials oneroses, i el dia que es formalitzi l'acte subjecte, per les operacions societàries i els actes jurídics documentats.
- 4.- Devolució: pels casos en què el fet imposable no hagi tingut lloc, per declaració de nul·litat, rescissió o resolució de l'acte o contracte.

Gestió de l'impost

La titularitat de les competències de gestió és estatal, sense perjudici de la delegació de les mateixes a les Comunitats Autònomes. A més, la Comunitat Autònoma pot regular els aspectes sobre la gestió i la liquidació de l'ITPAJD i només en cas d'absència de regulació autonòmica s'aplicaran les normes establertes a la LITPAJD. La normativa d'aquest impost també contempla obligacions formals a càrrec del contribuent i de tercers (notaris, jutges i funcionaris).

Per últim, a més del dret d'afecció, la LITPAJD regula una sèrie de cauteles o mesures tendents a assegurar el compliment de l'impost, i que consisteixen en:

- la no admissió ni efectes en oficines o registres públics dels documents que continguin actes o contractes subjectes a l'impost
- la prohibició que es lliurin béns a persones diferents del seu titular
- la prohibició de canviar el subjecte passiu en determinats tributs (per exemple, per padró, com l'IBI) que suposi una transmissió subjecta.

En tots tres casos: llevat que es justifiqui el pagament, l'exempció o la no-subjecció a l'impost.