

LA COMUNIDAD AUTÓNOMA COMO OBLIGADO TRIBUTARIO

Ismael Jiménez Compaired

Conceptos tributarios de interés

- IVA
- Otros impuestos "estatales"
- Tributos locales
 - IBI
 - IAE
 - IVTM
 - ICIO y tasas por licencias urbanísticas y de obras
 - IIVTNU
- Retenciones
- Otras cuestiones

I. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Qué es el IVA

- Un impuesto que grava el consumo de bienes y servicios
- Interesa a las Administraciones desde su posición de adquirente de los mismos
- Pero también las entregas de bienes/prestaciones de servicios efectuadas pueden estar sometidas al IVA
- En tal caso, el IVA de las operaciones de compra tiene un segundo escalón de análisis: la posibilidad de recuperar lo pagado mediante la deducción
- El IVA como impuesto parcialmente cedido a las CCAA

Datos de la AEAT de 2005

- 8009 declarantes del IVA se identifican como Administraciones públicas
- Lo que supone
 - Un repercutido de unos 2.500 millones de euros
 - ingresos en la AEAT de unos 910 millones de euros
 - Ingresos en Aduanas de 6 más
 - Y devoluciones del orden de 980 millones de euros
- No se tiene en cuenta lo que sucede en País Vasco y Navarra

Referencias a los sujetos públicos en la LIVA

- Entes públicos
- Entidades de derecho público
- Administraciones públicas
- Otras

EL DERECHO COMUNITARIO

La posición del Derecho comunitario

- Condición previa: realización de operaciones en el curso de actividades económicas
- Exclusión de la consideración de sujeto del IVA en ciertas condiciones

El artículo 13.1 Directiva 112/2006/ CE

Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Descomposición del art. 13.1

- Definición de organismo público
- Naturaleza de las actividades: que supongan autoridad
- Atribución de la condición de SP cuando lo contrario determinase distorsiones significativas en la competencia

Atribución de la condición de SP cuando lo contrario determinase distorsiones en la competencia

- El Anexo I
- No aplicación volumen insignificante
- Sujeción excepcional cuando se distorsione la competencia

Actividades siempre sujetas (Anexo I)

1. Los servicios de telecomunicaciones.
2. Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica.
3. Transporte de bienes.
4. Prestaciones de servicios portuarios y aeroportuarios.
5. Transporte de personas.
6. Entrega de bienes nuevos fabricados para la venta.
7. Operaciones de organismos de intervención agrícola que afecten a productos agrícolas realizadas en aplicación de la reglamentación en materia de organización común del mercado de dichos productos.
8. Explotación de ferias y exposiciones comerciales.
9. Explotación de almacenes de depósito.
10. Actividades de las oficinas comerciales de publicidad.
11. Actividades de las agencias de viajes.
12. Operaciones de cantinas de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
13. Actividades de organismos de radio y televisión en la medida en que no estén exentas en virtud del artículo 132, apartado 1, letra q.

| LOS ORGANISMOS PÚBLICOS REALIZAN OPERACIONES EN EL ÁMBITO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS U OPERACIONES OCASIONALES SUSCEPTIBLES DE SER GRAVADAS | | | |
|--|---|---|--|
| Actúan en ejercicio de su autoridad | | | No actúan en ejercicio de su autoridad |
| Con carácter general | En el caso de que efectúen las siguientes actividades | | |
| | Las enumeradas en el Anexo I | Otras actividades distintas de las enumeradas en el Anexo I, si se producen distorsiones significativas en la competencia | |
| | Volumen insignificante | En general | |
| NO SON SUJETOS PASIVOS | | SON SUJETOS PASIVOS | |
| Esquema del art. 13 Directiva IVA | | | |

Reflexión sobre el control jurisdiccional

- El efecto directo
- Aplicación por los órganos jurisdiccionales nacionales y planteamiento de cuestión prejudicial
- El doble interés de la Comunidad Autónoma: sujeción/no sujeción
- Un tercero en discordia: empresas que aducen la vulneración de la libre competencia

Transposición del 13 D. a la LIVA española

- Normativa: art. 7.8° y 7.9° LIVA
- Diferencias estructurales derivadas de expresiones y dogmáticas diferentes
- Los “entes públicos” como sujetos aludidos
- Naturaleza de sus actividades y criterio seguido por la Ley española
- Evitar distorsiones a la competencia: nuestra lista

ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS REALIZADAS POR LA ADMINISTRACIÓN SOMETIDAS AL IVA ESPAÑOL

Operaciones activas del sector público sometidas al IVA español

- Consideración de las actividades como económicas
- No sujeción de los “actos de imperio”
- Estudio singular de la actividad inmobiliaria
- Las exenciones en el sector público
- Cuantificación

Actividades reputadas de empresariales

- Las que objetivamente lo son
- Explotación de bienes con la intención de obtener ingresos continuados (arrendamientos)
- Urbanización de terrenos
- Promoción inmobiliaria

No sujeción de los actos de imperio

- Art. 7.8º: operaciones sin contraprestación o con contraprestación tributaria
- Art. 7.9º: concesiones o autorizaciones administrativas
- Excepciones: determinadas actividades cuya no sujeción distorsiona la competencia

Condiciones generales de la no sujeción del art. 7.8º LIVA

- Entes públicos
- Operaciones realizadas directamente
- Naturaleza tributaria de la contraprestación; o
- Ausencia de contraprestación

Más sobre el “directamente” y la no aplicación de la regla cuando el ente público actúa por medio de empresa

En mi opinión el adverbio no se refiere tanto a la forma de gestión del SP como a que la relación económica se mantenga entre el ente público y los destinatarios

| | | |
|---|---|---|
| <i>LA EMPRESA PRESTA EL SERVICIO AL USUARIO EN NOMBRE PROPIO, FACTURANDO AL USUARIO</i> | <i>LA EMPRESA NO PRESTA EL SERVICIO AL USUARIO EN NOMBRE PROPIO, NO FACTURANDO AL USUARIO</i> | |
| LAS OPERACIONES ESTÁN SUJETAS AL IVA SIEMPRE | PORQUE EL QUE PRESTA EL SERVICIO EN NOMBRE PROPIO AL USUARIO ES LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA TITULAR DEL SERVICIO, QUE ES LA QUE FACTURA AL USUARIO | PORQUE EL SERVICIO ES DIFUSO E INDIVISIBLE O SE PRETENDE FINANCIAR POR OTROS MECANISMOS |
| | 1.º LA EMPRESA REPERCUTE EL IVA A LA ADMINISTRACIÓN 2.º LA ADMINISTRACIÓN NO REPERCUTE EL IVA AL USUARIO SI LA CONTRAPRESTACIÓN TIENE NATURALEZA DE TASA | 1.º LA EMPRESA REPERCUTE EL IVA A LA ADMINISTRACIÓN 2.º AUNQUE EL SERVICIO FUERA DIVISIBLE, LA ADMINISTRACIÓN NO REPERCUTE EL IVA AL USUARIO, YA QUE SE EFECTÚA SIN CONTRAPRESTACIÓN |
| | LA ADMINISTRACIÓN SOPORTA LAS CUOTAS DE IVA COMO CONSUMIDOR FINAL, DE MANERA QUE NO PUEDEN SER DEDUCIDAS | |

Otras interpretaciones (que no comparto)

- Que impide la no sujeción de actividades realizadas por entes públicos de naturaleza predominantemente empresarial (p. ej. una empresa pública)
- Que impide también la no sujeción de las operaciones realizadas por el ente público acreedor inicial de la regla

Si ven sentencias en las que se declara la no sujeción de operaciones realizadas por sociedades públicas

...se refieren a la legislación anterior a 1993 (el TS anuló un precepto reglamentario que ahora es Ley)

Más sobre el artículo 7.9

- Concesiones demaniales
-¿y otro tipo de concesiones? Concesiones de servicios y de obras

El listado del art. 7.8 tres

- Recorrido por la enumeración
- Algún supuesto relevante
- ¿Qué sucede cuando estas operaciones se realizan sin contraprestación? El autoconsumo

Principales exenciones que afectan a CCAA

- Servicios médicos y sanitarios
- Servicios sociales
- Educación
- Servicios deportivos
- Servicios culturales
- Juego público

La sujeción de las entregas inmobiliarias según la DGT

- Si determina por sí misma la realización de una actividad económica (promoción pública de viviendas; compraventas habituales)
- Si lo transmitido estaba afecto a una actividad económica
- Si lo transmitido procede de urbanización realizada por el ente público

Principales exenciones en las entregas de inmuebles

- Entregas de terrenos rústicos
- Segundas entregas de edificaciones

Repercusión y reembolso

- ¿Tienen las Administraciones públicas algún privilegio al respecto?
- ¿Está o no incluido el IVA repercutible en la cuantía del contrato?

LAS ADQUISICIONES DE BIENES Y SERVICIOS SUJETAS AL IVA Y LA DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO O SATISFECHO

Principales reglas sobre la adquisición de bienes o servicios por entidades públicas

- Ciertas exenciones
- Devengo en las obras para administraciones públicas
- Inclusión del IVA en la propuesta

Cuestión previa: la necesidad del consumo

- Subvención o contravalor de una operación sujeta al IVA
- Indemnizaciones o contravalor de una operación sujeta al IVA: en particular, la expropiación forzosa
- Aportaciones al capital de entidades participadas o contravalor

Subvención o contravalor de una operación sujeta al IVA

- | | |
|---|---|
| <p>Si se trata de una subvención</p> <ul style="list-style-type: none"> □ La Comunidad Autónoma no soporta IVA □ Todo lo más, si está vinculada al precio de las operaciones efectuadas por la empresa subvencionada, la subvención forma parte de la base imponible | <p>Si no se trata de una subvención</p> <ul style="list-style-type: none"> □ La Comunidad Autónoma soportará el IVA |
|---|---|

Requisitos para que se trate de una subvención

- Carácter dinerario
- Finalidad de fomento
- Carácter gratuito
- Y no indemnizatorio

Los casos más relevantes

Se refieren a dotaciones efectuadas a entidades dependientes de la Comunidad Autónoma

Algunos supuestos

- TEAC 28 nov 2001: recogida de basuras por sociedad municipal
- AN 31 oct 2001, servicios informáticos prestados por sociedad 98% municipal
- TSJ Cantabria 31 enero 2003: Palacio de la Magdalena-Ayto de Santander
- TS 10 marzo 2000 y otras: lectura inicial
- AN 5 y 17 sep 03 y 16 oct 03

Otra lectura de la sentencia del TS de 10 de marzo de 2000

La res. DGT V0276-06, de 14 de febrero

¿Las aportaciones dinerarias al capital de entidades participadas pueden ser el contravalor de operaciones sujetas al IVA?

Dos posiciones diferentes

La DGT

- Pueden ser contraprestaciones anticipadas

El TEAC

- No, sin perjuicio de la tributación cuando se produzca

Adquisiciones especiales

- Ciertos servicios relacionados con la aplicación de los tributos
- Adquisiciones procedentes del exterior
 - Adquisiciones intracomunitarias
 - Servicios en los que su sujeción al IVA es dependiente de que el adquirente sea "empresario"

TS sentencia de 12 de julio de 2003 (y centenares que vinieron después)

- No sujeción de los servicios prestados a CCAA por Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario
- La Comisión Europea tras España por considerar que sí debe girarse el IVA

El devengo de la obra pública

- Existe una regla especial
- Determina que el IVA se devengue con ocasión de la recepción (total o parcial) de la obra en los términos de la LCAP
- Aunque si hay pagos anticipados, se devenga el IVA anticipadamente
- En resumen, carece de relevancia
 - La finalización de la obra
 - La entrega de la obra
 - La emisión de certificaciones

La inclusión del IVA en las propuestas económicas

- Art. 88.Uno.2 LIVA
- Art. 25 RIVA
- ¿Cómo se compagina con el art. 76 de la nueva Ley de Contratos?

La inclusión del IVA en las propuestas económicas: problemas tradicionales

- Tipología de las adquisiciones de las que se predica esta regla
- ¿Es necesario hacer previsión expresa?
- ¿Se aplica sólo a las adjudicaciones a través de subasta o concurso?

EL IVA DEDUCIBLE

Presupuestos básicos de la deducción del IVA soportado

corresponder a adquisiciones efectuadas por empresarios o profesionales con la intención de utilizarlas en la actividad empresarial

Deducción del IVA soportado en función del destino previsto de los bienes o servicios adquiridos

| ADQUISICIONES DESTINADAS A LAS NECESIDADES... | | |
|---|--|--|
| NO EMPRESARIALES DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA | EMPRESARIALES DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA | |
| IVA no deducible | Operaciones que no dan derecho a deducción (exentas) | Operaciones que dan derecho a deducción (no exentas) |
| | IVA no deducible | IVA deducible |

Requisitos para la deducción del IVA soportado

- Devengo efectivo del IVA
- Repercusión
- Ajuste a derecho del IVA soportado
- Soporte documental adecuado
- No concurrencia de alguna de las exclusiones y restricciones previstas en la ley

Particularidades en el análisis de la deducción del IVA en un sujeto público

- Realiza operaciones sujetas, sujetas pero exentas y no sujetas
- Las operaciones "sujetas" se enmarcarían en su actividad "empresarial" (y las "no sujetas" en su actividad "no empresarial")
- Pero el análisis de la deducción va más allá del estudio de las operaciones a las que se destina (prorrata especial): el criterio de la actividad
- Esas operaciones se clasifican en "ene" actividades a la vista de la CNAE
- Cada sujeto pasivo articula la deducción a través de la autoliquidación, que es UNICA, sean cuales sean sus actividades

O La Comunidad Autónoma se acoge a la PRORRATA ESPECIAL o las reglas ordinarias conducen

A que la deducción por la adquisición de un bien o servicio sea con frecuencia PARCIAL

Si la deducción es...

| Total | Nula | Parcial |
|-----------------------------|---|---|
| Contabilizo el IVA como tal | Incorporo el IVA al coste del bien o servicio | Contabilizo la parte deducible como IVA soportado y la parte no deducible la incorporo al coste del bien o servicio |

La prorrata especial

- Exige estudiar el destino concreto de una compra, esto es, a que operación va dirigido
- Si se dirige a...
 - Las operaciones sujetas y no exentas, la deducción es total
 - Las operaciones sujetas y exentas, no hay deducción
 - Todas las operaciones (destino mixto), la deducción es parcial
- Si se dirige en todo o parte a operaciones no sujetas, habrá que ver si puede deducirse algo

La deducción del IVA soportado puede ser parcial, y el cálculo respondería entonces a cualquiera de estas dos técnicas

- Deducción proporcional al uso del concreto bien o servicio en las necesidades empresariales
- Aplicación de un porcentaje de prorrata * sobre ESA compra

| ADQUISICIONES DESTINADAS CONJUNTAMENTE A LAS NECESIDADES... | | | | | | |
|---|--|--|---|--|--|---|
| Empresariales y no empresariales de la Administración | | | De actividades empresariales cuyas operaciones no otorgan siempre el derecho a la deducción | Empresariales y no empresariales de la Administración, resultando además que las operaciones de las actividades empresariales no otorgan siempre el derecho a la deducción | | |
| Bienes y servicios corrientes | Bienes de inversión | Vehículos y bienes y servicios accesorios | Aplicación de la regla de la prorrata | Bienes y servicios corrientes | Bienes de inversión | Vehículos y bienes y servicios accesorios |
| No deducción | Deducción en función de la medida de utilización | Presunción de utilización en un 50 por 100 | | No deducción | Deducción en función de la medida real o presunta de utilización y aplicación de la regla de la prorrata | |

Supongamos que no se ha optado por la prorrata especial

¿Qué es la regla de prorrata (general)?

Un mecanismo que permite deducir el IVA soportado por una compra no en su totalidad sino en un porcentaje

¿Cómo se calcula ese porcentaje?

Operaciones con derecho a deducción/
 Todas las operaciones x 100...
 ...y redondeo al entero superior
 (Las operaciones serían las de la "actividad")

He comprado algo cuyo IVA son 1.000 euros

| IVA SOPORTADO | PRORRATA DE LA EMPRESA | IVA DEDUCIBLE |
|---------------|------------------------|---------------|
| 1.000 | 100 | 1.000 |
| 1.000 | 47 | 470 |
| 1.000 | 0 | 0 |

Pero...¿qué actividades tomo en consideración?

- ¿Todas?
- ¿Las de la "actividad" concreta en la que se incardine la compra?

¿Qué es una "actividad"?

Las que resultan de la CNAE, aunque las operaciones de las actividades "accesorias" se integran en ella

Entonces...¿una Administración pública tendrá decenas de actividades?

¡¡¡vaya lío!!!

Ni todas ni sólo las de la actividad

El sistema español de los sectores diferenciados

Los sectores diferenciados

Hay que agrupar las operaciones de las actividades en pongamos que DOS sectores

UN SECTOR DIFERENCIADO

Compuesto de varias actividades en las que habrá
...operaciones

Ejemplo: las actividades de la entidad
X son las siguientes

| Clave actividad | Volumen operaciones | Operaciones que dan derecho a deducción | Prorrata |
|-----------------|---------------------|---|----------|
| A | 50.000 | 0 | 0 |
| B | 100.000 | 68.000 | 68 |
| C | 150.000 | 150.000 | 100 |
| D | 10.000 | 4.600 | 46 |
| E | 13.000 | 0 | 0 |

Forma estos DOS sectores diferenciados

| Sector | Actividades que comprende | Volumen actividades | Operaciones con derecho a deducción | Prorrata |
|--------|---------------------------|---------------------|-------------------------------------|----------|
| UNO | B y C | 250.000 | 218.000 | 88 |
| DOS | A, D y E | 73.000 | 4.600 | 7 |

La deducción del IVA soportado puede ser parcial **MUCHAS MÁS VECES**, y el cálculo respondería también a cualquiera de las dos técnicas vistas antes

- Deducción proporcional al uso del concreto bien o servicio en las necesidades empresariales
- Aplicación del porcentaje de prorrata sobre **todas** las compras

Veamos el esquema anterior, pero comprendiendo el cambio

ADQUISICIONES DESTINADAS CONJUNTAMENTE A LAS NECESIDADES...

| Empresariales y no empresariales de la Administración | | | De actividades empresariales cuyas operaciones no otorgan siempre el derecho a la deducción | Empresariales y no empresariales de la Administración, resultando además que las operaciones de las actividades empresariales no otorgan siempre el derecho a la deducción | | |
|---|--|--|---|--|---------------------|--|
| Bienes y servicios corrientes | Bienes de inversión | Vehículos y bienes y servicios accesorios | Aplicación de la regla de la prorrata | Bienes y servicios corrientes | Bienes de inversión | Vehículos y bienes y servicios accesorios |
| No deducción | Deducción en función de la medida de utilización | Presunción de utilización en un 50 por 100 | | No deducción | | Deducción en función de la medida real o presunta de utilización y aplicación de la regla de la prorrata |

Es posible reconducir todo a un único sector

Si la Agencia Tributaria lo autoriza y ello no le resulta especialmente beneficioso al sujeto pasivo

Pero esta disposición simplificadora se acompaña de otra que complica todo

LA PRORRATA ESPECIAL puede ser obligatoria

La prorrata especial

...perjudicando mucho a Hacienda su no utilización...se convierte en obligatoria (uf)

| DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO O SATISFECHO CUANDO EL SUJETO PASIVO REALIZA ACTIVIDADES DISTINTAS QUE DETERMINAN SECTORES DIFERENCIADOS | | |
|--|---|--|
| SISTEMA APLICABLE | OBSERVACIONES | RÉGIMEN PARA LAS ADQUISICIONES DESTINADAS CONJUNTAMENTE A LOS DOS SECTORES DIFERENCIADOS |
| Prorrata general para todas las adquisiciones | Se requiere opción y autorización | |
| Prorrata general en cada uno de los sectores diferenciados | Régimen supletorio en el caso de que el sujeto pasivo no realice ninguna opción o no caiga en los presupuestos de la prorrata especial obligatoria | Prorrata de prorrata de carácter general |
| Prorrata general en uno de los sectores diferenciados y especial en otro | Se requiere opción por la prorrata especial, salvo que caiga en los presupuestos de la prorrata especial obligatoria | Prorrata de prorrata de carácter general |
| Prorrata especial en cada uno de los sectores diferenciados | Se requiere opción por cada una de las prorratas especiales, salvo que en alguna de ellas caiga en los presupuestos de la prorrata especial obligatoria | Prorrata de prorrata de carácter general |

Recapitulando opciones, ya no tanto para beneficiarnos, sino para imponer sensatez en las formas de la deducción

- Optar por la prorrata especial
- Optar por que sólo se compute un sector diferenciado
- Interponer una entidad con personalidad jurídica independiente

LAS PARTICULARIDADES DE LA DEDUCCIÓN POR LAS ADQUISICIONES DE BIENES DE INVERSIÓN

La regularización

Aunque la deducción se efectúa “de golpe”

Ha de revalidarse durante el “período de regularización”

La regularización puede ser

- Ordinaria (por el mero hecho de “tener” el bien de inversión)
- Por variación de la medida de la afectación a las necesidades empresariales de los bienes de inversión afectados parcialmente a las mismas
- Extraordinaria (por “entregar” el bien de inversión)

Un ejemplo de regularización ordinaria

CA adquiere BI soportando IVA por 1.600 euros. La prorrata def. del sector es 60 (deduce 960). En los años siguientes es 75, 68, 56 y 49

| Año objeto de regularización | Prorrata | ¿Ha de regularizarse? | Importe de la deducción que procedería si el IVA se hubiera soportado ese año (n) | Diferencia de deducción imputable al año (n - 960)/5 |
|------------------------------|----------|-----------------------|---|--|
| 01 | 75 | Sí | 1.200,00 | + 48,00 |
| 02 | 68 | No | | |
| 03 | 56 | No | | |
| 04 | 49 | Sí | 784,00 | - 35,20 |

Si se optó por la prorrata especial y se mantiene la opción no es preciso el estudio por definición

Un ejemplo de regularización por entrega

CA adquiere BI soportando IVA por 1.600 euros. La prorrata def. del sector es 60 (deduce 960). En los dos años siguientes la prorrata es de 75 y 68. En el tercero, vende. La operación está NO exenta

| Año objeto de regularización | Prorrata | ¿Ha de regularizarse? | Importe de la deducción que procedería si el IVA se hubiera soportado ese año (n) | Diferencia de deducción imputable al año (n - 960)/5 |
|------------------------------|----------|-----------------------|---|--|
| 01 | 75 | Sí | 1.200,00 | + 48,00 |
| 02 | 68 | No | | |

Regularización

- El importe de la deducción que procedería si el IVA se hubiera soportado en ese año sería 1.600 euros (100%)
- $(1.600 - 960) \times (2/5) = 256$ euros
- Aumenta la deducción en 256 euros
- Límite: No sería deducible la diferencia entre 256 euros y la cuota devengada por la venta del bien

¿Y si la venta está exenta?

- El importe de la deducción que procedería si el IVA se hubiera soportado en ese año sería 0 euros (0%)
- $(0 - 960) \times (2/5) = - 384$ euros
- Disminuye la deducción en 384 euros

Si se optó por la prorrata especial y se mantiene la opción el cálculo siempre será más sencillo

LAS SUBVENCIONES EN EL IVA

Un asunto que ha perdido interés

II. OTROS IMPUESTOS "ESTATALES" DE LOS QUE PUDIERA SER SUJETO PASIVO

ITPAJD

- Obviamente, es un impuesto cedido a las CCAA, pero y no hay caso cuando coinciden sujeto activo y pasivo
- Pero el producto podría corresponder a otra CA
- No obstante:
 - Estarán exentos del impuesto: El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de la beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.
 - Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas

Impuestos especiales de fabricación

- Gravan el consumo de ciertos productos (hidrocarburos, electricidad, etc.)
- No hay exenciones previstas para sujetos públicos

Impuesto especial sobre determinados medios de transporte

- No sujeción para los destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, de las CCAA y de las CCLL, así como...
- Exención para aeronaves matriculadas por el Estado, CCAA, CCOO o por empresas u organismos públicos
- Muchos otros supuestos en función de la descripción del vehículo

Impuesto sobre las Primas de Seguro

- No hay especialidades para su adquisición por entes públicos

Impuesto sobre Sociedades

- Estarán totalmente exentos del impuesto:
 - El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales
 - Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las CCAA y de las entidades locales
 - Restantes ciertos organismos públicos del Estado, con extensión a los de análogo carácter de CCAA y EELL
- Bonificación del 99% de las rentas derivadas de la prestación de servicios públicos locales (caso de empresas públicas), que se aplicará también cuando los servicios se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las CCAA

III. TRIBUTOS LOCALES

EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

Hecho imponible

- La titularidad de ciertos derechos sobre bienes inmuebles (urbanos, rústicos y de características especiales o BICES)
- ¿Qué son BICES?
 - Instalaciones de producción eléctrica y gasística; refinerías; nucleares; presas, saltos de agua y embalses; autopistas, carreteras y túneles de peaje; aeropuertos y túneles comerciales
- Sitos en el término municipal

Sujetos pasivos

- Contribuyentes
- Repercusión sobre arrendatarios
- Sustitutos y responsables

Cuantificación (I)

- Base imponible, valor catastral
- Base liquidable, base imponible reducida en los casos de revisión catastral, para que entre en vigor de manera paulatina
- Tipos de gravamen
 - Mínimos (y supletorios) y máximos
 - Según bienes, por ejemplo
 - Urbanos, de 0,4% a 1,1%
 - BICES, de 0,4% a 1,3%
 - Pueden aumentarse en ciertas situaciones
 - Tipos diferenciados por usos
 - Pueden fijarse por debajo del mínimo en ocasiones de revisión catastral

Cuantificación (y II)

- Bonificaciones obligatorias
 - Empresas urbanizadoras, constructoras
 - VPO
 - Cooperativas
- Bonificaciones potestativas
 - Actividades primarias
 - BICES
 - Familias numerosas
 - Nuevos valores catastrales
 - Medioambientales

Las claves de la tributación de los bienes de las otras Administraciones:

supuestos de no sujeción y exenciones

- Supuestos de no sujeción
 - Carreteras, etc., y bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico de aprovechamiento público y gratuito;
 - En Aragón, el dominio público hidráulico pertenece al Estado
 - De interés para carreteras y caminos autonómicos
 - bienes demaniales; otros bienes públicos (SÓLO DEL MUNICIPIO)
- Exenciones
 - Obligatorias
 - De oficio: Bienes públicos; de la Iglesia; Cruz Roja; comunales; ciertos montes; bienes vinculados con el ferrocarril, etc.
 - La exención de los bienes públicos es para los que sean propiedad, entre otros, de las CCAA, que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios
 - Rogadas: centros docentes concertados; patrimonio histórico; ciertos montes
 - Potestativas
 - Centros sanitarios públicos; cuotas reducidas

EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Hecho imponible

Mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades:

- Empresariales
- Profesionales
- Artísticas

Supuestos de no sujeción y exenciones en la LHL

- **Supuestos de no sujeción**
 - La configuración del hecho imponible se completa con la enumeración legal de los supuestos de no sujeción
 - En la LHL se recogen algunos muy relevantes como las actividades agrícolas
 - La Instrucción añade algún supuesto
- **Exenciones**
 - Las personas físicas
 - Otros sujetos con importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros
 - Otros sujetos, durante los dos primeros años de actividad
 - Sujetos públicos, sector no lucrativo
 - El Estado, las CCAA y las entidades locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de Derecho público de análogo carácter de las CCAA y de las entidades locales

EL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

Hecho imponible

- El IVTM grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.

Supuestos de no sujeción

- Los vehículos que habiendo sido dados de baja en los Registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza.
- Los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no sea superior a 750 kilogramos.

Exenciones

- Los vehículos oficiales.
 - Sólo los del Estado, CCAA y entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana
- Los vehículos de representaciones diplomáticas, etc.
- Por aplicación de tratados o convenios internacionales.
- Las ambulancias y asimiladas.
- Los vehículos para personas de movilidad reducida.
- Los vehículos matriculados a nombre de minusválidos.
- Autobuses.
- Tractores.

Sujetos pasivos

Las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.

Cuotas mínimas (I)

| Potencia y clase de vehículo | Cuota Euros |
|-------------------------------------|----------------|
| A) Turismos: | |
| De menos de ocho caballos fiscales | 12,62 |
| De 8 hasta 11,99 caballos fiscales | 34,08 |
| De 12 hasta 15,99 caballos fiscales | 71,94 |
| De 16 hasta 19,99 caballos fiscales | 89,61 |
| De 20 caballos fiscales en adelante | 112,00 |
| B) Autobuses: | |
| De menos de 21 plazas | 83,30 |
| De 21 a 50 plazas | 118,64 |
| De más de 50 plazas | 148,30 |

(sigue)

| | |
|--|--------|
| C) Camiones: | |
| De menos de 1.000 kilogramos de carga útil | 42,28 |
| De 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil | 83,30 |
| De más de 2.999 a 9.999 kilogramos de carga útil | 118,64 |
| De más de 9.999 kilogramos de carga útil | 148,30 |
| D) Tractores: | |
| De menos de 16 caballos fiscales | 17,67 |
| De 16 a 25 caballos fiscales | 27,77 |
| De más de 25 caballos fiscales | 83,30 |
| E) Remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica: | |
| De menos de 1.000 y más de 750 kilogramos de carga útil | 17,67 |

(sigue)

| | |
|--|-------|
| E) Remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica: | |
| De menos de 1.000 y más de 750 kilogramos de carga útil | 17,67 |
| De 1.000 a 2.999 kg. de carga útil | 27,77 |
| De más de 2.000 kg. de carga útil | 83,30 |
| F) Vehículos: | |
| Ciclomotores | 4,42 |
| Motocicletas hasta 125 cc. | 4,42 |
| Motocicletas de más 125 hasta 250 cc | 7,57 |
| Motocicletas de más de 250 hasta 500 cc | 15,15 |
| Motocicletas de más de 500 hasta 1000 cc | 30,29 |
| Motocicletas de más de 1000 cc | 60,58 |

Incrementos fijados por el Ayto

- Mediante el señalamiento de un coeficiente multiplicador que no sea superior a 2.
 - El municipio se ve impedido de aplicar coeficientes reductores
 - El coeficiente no está en función de la población de derecho del Municipio
- El coeficiente podrá ser:
 - para cada una de las clases de vehículos previstos en las tarifas
 - A su vez, podrá ser diferente para cada uno de los tramos fijados en cada clase de vehículo, sin exceder en ningún caso el límite máximo fijado.

Bonificaciones potestativas

- Por razón del carburante.
- En función de las características de los motores.
- Para vehículos históricos o antiguos.

EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES (Y LA TASA)

El ICIO

- Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras
- En la que el contribuyente es el dueño de la obra
 - El contratista puede ser el sustituto

ICIO: cuantificación

- Base imponible
- Tipo de gravamen (del 0 al 4%)
- Deducciones y bonificaciones

ICIO: hecho imponible

- Concepto de construcción, instalación u obra
- Que para la actuación se exija licencia y corresponda al Ayuntamiento de la imposición
 - Muchas obras públicas se entienden no necesitadas de licencia, bien por indicación expresa de alguna ley, bien por aplicación de reglas generales que pretenden imponer competencias como la de ordenación del territorio sobre la de policía urbanística

ICIO: exenciones y exclusiones de tributación

- Determinadas obras públicas
 - Está exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las CCAA o las EELL, que estando sujeta al impuesto vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de inversión nueva como de conservación
- Otras posibles exenciones
- Iglesia Católica y Telefónica

Deducciones y bonificaciones

- Obras de interés o utilidad municipal
 - Los recientes casos de la construcción de colegios públicos ante el TSJ de Aragón
- Energía solar
- Fomento iniciativa privada en infraestructuras
- VPO
- Accesibilidad
- Tasa por licencia de obras

Aproximación a la tasa

- Historia de la tasa y el impuesto
- Argumentos para la compatibilidad

EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS

Hecho imponible

- La obtención por el sujeto pasivo de una plusvalía que se manifiesta en el momento de la transmisión de un terreno urbano u otros negocios asimilables
- Terreno sito en el territorio municipal
- Se devenga al perfeccionarse el negocio jurídico

Supuestos de no sujeción y exenciones

- Supuestos de no sujeción
 - ▣ Aportaciones a la sociedad conyugal y viceversa
 - ▣ Otras transmisiones familiares en situaciones de crisis matrimonial
- Exenciones
 - ▣ Entes públicos
 - El Estado, las CCAA (...) así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las CCAA...
 - ▣ Entidades no lucrativas protegidas, etc.

Sujetos pasivos

- En adquisiciones gratuitas
 - ▣ El adquirente
- En adquisiciones onerosas
 - ▣ El transmitente
 - ▣ Sustituto el adquirente si el transmitente es no residente

Cuantificación

- Base imponible, tipo de gravamen y bonificaciones
- Base imponible: valor catastral del suelo x coeficiente de incremento anual x número de años
- Tipo de gravamen: hasta el 30%
- Bonificaciones: potestativas de los Aytos, hasta el 95% para ciertas transmisiones gratuitas

IV. RETENCIONES A CUENTA

Regulaciones del deber

- En el IRPF
- En el IS
- En el IRNR

Regulación

- Art. 99 a 101 Ley
- Art. 74 a 112 del RIR

Retenciones

- Para que sea obligatorio retener...
 - Examinar la renta
 - ...y la calidad del pagador
 - Una Administración siempre tiene "calidad" para que el pago esté sometido a retención

Retenciones (I) rentas sometidas inicialmente a retención

| Rentas del trabajo | | Rentas del capital inmobiliario | | Rentas del capital mobiliario | Rentas de la AE | | Ganancias de patrimonio | | | |
|--------------------|-------|---------------------------------|-------|-------------------------------|-----------------|--------------------------|-------------------------|--------|-------------|-------|
| Empleo | Otras | Arr. urbana | Otras | sí | RAEmp | AGP y algunas en módulos | otras | RA PAD | FIM y juego | Otras |
| sí | sí | sí | no | | sí | no | sí | sí | no | |

Umbral para retener a empleados

| SITUACIÓN DEL CONTRIBUYENTE | 0 hijos y otros descendientes | 1 hijo y otros descendientes | 2 o más hijos y otros descendientes |
|---|-------------------------------|------------------------------|-------------------------------------|
| <i>Situación general</i> | 11.162 euros | 11.888 euros | 12.695 euros |
| <i>Contribuyente casado y no separado legalmente, cuyo cónyuge no obtenga rentas anuales superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas</i> | 13.851 euros | 15.704 euros | 17.882 euros |
| <i>Padre o madre soltero, viudo, divorciado o separado legalmente que forma con sus hijos una unidad familiar monoparental, salvo los casos en que padre y madre conviven</i> | | 14.369 euros | 16.547 euros |

Importe de la retención (I)

- Normalmente se aplica un porcentaje sobre el importe de la reducción
- El porcentaje se establece atendiendo a la categoría de la renta

Importe de la retención (I) RT

Miembros de consejos de administración, etc: 35%

Cursos, conferencias, coloquios, seminarios, etc.: 15%

Atrasos: 15%

En general: porcentaje personalizado aproximado al que sería su tipo de gravamen

Importe de la retención (I) RT (sigue)

- **Porcentaje o tipo de retención = Importe teórico de retención/ Cuantía total de las retribuciones x 100**
 - **Tipo previo de retención = (cuota de retención/cuantía total de las retribuciones) x 100**
 - **Importe previo de la retención = Cuantía total de las retribuciones x Tipo previo de retención**
 - **Importe teórico de retención = Importe previo de la retención – Deducción por obtención de rendimientos del trabajo**

Importe de la retención (I) RT (sigue)

- **Porcentaje o tipo de retención = Importe teórico de retención/ Cuantía total de las retribuciones x 100**
- **Cuantía total de las retribuciones**
 - Cuantía total dineraria o en especie prevista, tanto fija como variable previsible
 - Menos aportaciones a planes de pensiones, etc.
 - Retribuciones en especie por su valor fiscal sin ingreso a cuenta
 - Las variables, al menos las del año anterior
 - Régimen especial para peonadas
- **Importe teórico de retención**
 - Tipo previo de retención = (cuota de retención/cuantía total de las retribuciones) x 100
 - Importe previo de la retención = Cuantía total de las retribuciones x Tipo previo de retención
 - Importe teórico de retención = Importe previo de la retención – Deducción por obtención de rendimientos del trabajo

Importe de la retención (I) RT (sigue)

- **Cuota de retención**
 - Aplicando a la magnitud, denominada (base para calcular el tipo de retención) un determinado porcentaje
 - La cantidad resultante se minorará en lo correspondiente al mínimo personal y familiar
- **Base para calcular el tipo de retención (A)**
 - + **cuantía total de las retribuciones del trabajo**
 - - reducciones previstas legalmente en función del plazo de generación de los rendimientos.
 - - ciertas partidas que se descuentan en la nómina (cotizaciones a la Seguridad Social, a las mutualidades generales obligatorias de funcionarios, detecciones por derechos pasivos y cotizaciones a colegios de huérfanos o entidades similares)
 - - reducciones por obtención de rendimientos del trabajo
 - - 600 euros por clases pasivas o más de dos descendientes
 - - 1.200 euros por desempleo
 - - compensaciones por separación, divorcio, etc.
- **Mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención (B)**
 - Los descendientes se computan por mitad
- Tanto a (A) como a (B) se les aplica una tarifa específica (vid siguiente diapositiva)

Importe de la retención (I) RT (sigue)

| Base para calcular el tipo de retención - Hasta euros | Cuota de retención - Euros | Resto base para calcular el tipo de retención - Hasta euros | Porcentaje |
|---|----------------------------------|---|------------|
| 0,00 | 0,00 | 17.707,20 | 24% |
| 17.707,20 | 4.249,73 | 15.300,00 | 28% |
| 33.007,20 | 8.533,73 | 20.400,00 | 37% |
| 53.407,20 | 16.081,73 | en adelante | 43% |

ATENCIÓN: hay una regla alternativa para retribuciones inferiores a 22.000 euros

Importe de la retención (I) RT (sigue)

- Tipo previo de retención: números enteros redondeados
- Importe previo de la retención
- Tipo de retención
 - ▣ Dos decimales
 - ▣ Mínimos: p. ej. 2% en relaciones de duración inferior al año

Importe de la retención (II) Regularización en RT

- CAUSA: variaciones sobrevenidas en los datos para calcular la retención (tasadas)
- CUÁNDO
 - ▣ Desde que se produzcan las variaciones
 - ▣ El pagador a su opción puede realizarlas a partir de los días 1 de abril, julio y octubre respecto de las variaciones del trimestre anterior
- CÓMO
 - ▣ Calcular nuevo importe previo de la retención
 - ▣ Minorarlo en deducción art. 80bis y en las retenciones ya practicadas (R)
 - ▣ Tipo de retención: R/cuanta pendiente de percibir x 100 (dos decimales)
- CAUTELAS
 - ▣ Para evitar detracciones de gran importancia relativa

| Clase de renta | Tipología | Cuanta de la retención |
|--|--|---|
| Rendimientos de las actividades económicas | Actividades profesionales, artísticas o deportivas | 15% de lo satisfecho |
| | Actividad agrícola, ganadera o forestal | 2 ó 1% de lo satisfecho |
| | Ciertas actividades en estimación objetiva | 1% de lo satisfecho |
| Rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles | | 18% de lo satisfecho |
| Rendimientos del capital mobiliario | En general | 18% de lo satisfecho |
| | Negociación de activos, seguros, etc. | 18% de una base que no coincide con lo satisfecho |
| | Rendimientos obtenidos por la explotación de la propiedad intelectual, industrial, asistencia técnica, arrendamientos de muebles, negocios o minas | 18% de lo satisfecho |
| | Explotación propia imagen | 24% de lo satisfecho |
| Ganancias patrimoniales | Instituciones de inversión colectiva | 18% de la ganancia |
| | Premios en metálico de concursos, etc. | 18% de lo satisfecho |
| | Ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos | 18% de lo satisfecho |

Importe de la retención (IV): otras rentas

V. ALGUNAS OTRAS CUESTIONES

DA 7.º LGT

- Las CCAA son responsables solidarias respecto del pago de las deudas tributarias contraídas por las entidades de derecho público de ellas dependientes, sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la CA o instituciones asociativas voluntarias públicas en las que participen, en proporción a sus respectivas cuotas y sin perjuicio del derecho a repetir que les pueda asistir, en su caso