

Supuestos prácticos del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios de la Generalitat de Catalunya (y II)

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF.-

(Prueba 2, celebrada el día 15 de mayo de 2019, de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de turno libre y acceso por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios, convocatoria 234).

Extracto

Desarrollamos a continuación un caso práctico que consta de cuatro apartados correspondiente a la prueba 2 de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios, donde se plantean cuestiones relativas a aspectos de los tributos propios de la Generalitat de Catalunya sobre las estancias en establecimientos turísticos y sobre las viviendas vacías. También se tratan cuestiones relativas a aspectos de ISD, IP, IVA, ITP y AJD y procedimientos tributarios.

Palabras clave: Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios de la Generalitat de Catalunya; tributos propios; ISD; IVA; ITP y AJD; procedimientos tributarios.

Supuesto práctico

Enunciado

El señor Pedro es titular de 1.000 participaciones en la sociedad Hotx, SA. Su objeto social comprende la promoción inmobiliaria, el alquiler y la actividad hotelera.

En el activo de Hotx, SA figuran, entre otras, 10 viviendas de nueva construcción que fueron terminadas (certificado final de obra) hace 30 meses. Estas suman un total de 2.000 m² construidos, de los cuales 500 m² se destinan a jardín y 1.000 m² son útiles. Desde su finalización, los inmuebles están desocupados, salvo un piso de 200 m² que ha sido alquilado 3 meses. Además, hay que tener en cuenta que Hotx, SA destina un 5 % del total de su parque de viviendas a alquiler asequible.

Por otra parte, Hotx, SA explota un hotel de 3 estrellas situado en Barcelona, del que se conocen los siguientes datos: en los últimos 6 meses (temporada baja) se han hecho 1.800 estancias turísticas, de las que 400 han sido sin pernoctación, 40 de alumnos de 2.º de bachillerato, entre los que había 10 menores de 17 años, y 100 por motivos de salud para recibir tratamiento en un hospital privado.

Apartado 1

Pregunta 1. A partir de los datos anteriores, determine qué tributos propios de la Generalitat de Catalunya serían exigibles y cuál sería la cuota por pagar.

Apartado 2

Responda de forma precisa y concreta a las siguientes preguntas justificando la respuesta brevemente.

El señor Pedro ha sido objeto de varios procedimientos por parte de la Administración tributaria.

Hace unos años, como consecuencia de la compra de un inmueble, se le hizo una comprobación limitada. En su momento, el señor Pedro presentó reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) haciendo reserva de tasación pericial contradictoria (TPC). Ahora el TEAC le notifica resolución desestimatoria. El señor Pedro decide impugnar la resolución del TEAC ante el Tribunal Superior de Justicia.

Pregunta 2. ¿En qué momento debería interponer la TPC?

Pregunta 3. ¿En qué estado queda la ejecutoriedad de la deuda?

Pregunta 4. ¿Habría sido procedente la reserva de la TPC si la deuda fuera derivada de una donación?

Se le habían incoado actas de inspección por IRPF que habían sido impugnadas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC). Ahora se le notifica resolución estimatoria por una cuestión de fondo que no es objeto de recurso.

Pregunta 5. ¿Cuánto tiempo tiene la Inspección para finalizar las actuaciones derivadas de la ejecución y cuándo comienza el cómputo?

Pregunta 6. Si la resolución fuera parcialmente estimatoria ordenando la retrotracción de las actuaciones, ¿cuál sería el plazo para finalizar las actuaciones derivadas de la ejecución y desde cuándo?

Pregunta 7. Si, finalmente, la Administración decidiera presentar recurso contra la resolución del TEARC, ¿qué recurso podría interponer, en qué plazo y desde cuándo?

Pregunta 8. Si presentara recurso, ¿la Administración podría pedir la suspensión de la ejecución de la resolución del TEARC? ¿En qué momento?

La Inspección retoma las actuaciones inspectoras y dicta una nueva resolución.

Pregunta 9. ¿Hasta qué fecha se deberían calcular los intereses de demora?

Pregunta 10. ¿El señor Pedro puede impugnar esta nueva resolución? En su caso, ¿cuál sería el recurso y ante qué órgano?

Al señor Pedro se le notifica una deuda tributaria y una sanción derivada de un procedimiento de verificación de datos. Interpone recurso de reposición y pide la suspensión automática tanto de la deuda como de la sanción aportando una garantía hipotecaria.

Pregunta 11. ¿Qué debería resolver la Administración ante estas peticiones de suspensión?

El señor Pedro fallece. Previamente se le había notificado una liquidación vinculada a delito sin intereses y sin darle trámite de alegaciones.

Pregunta 12. ¿Es correcto no liquidar intereses?

Pregunta 13. ¿Es correcto no conceder trámite de alegaciones?

Pregunta 14. ¿La deuda derivada de la liquidación vinculada a delito se transmite a sus herederos?

Apartado 3

El señor Pedro era viudo y tenía dos hijos, los señores Luis y Juan. Otorgó el último testamento ante notario instituyendo herederos a sus hijos por partes iguales.

Al fallecer, el señor Pedro era titular del patrimonio siguiente:

1. Negocio individual de hostelería. Los fondos propios del negocio eran de 75.000 euros y los resultados de los últimos tres años del negocio habían sido de 20.000 euros, -15.000 euros y 1.000 euros.
2. Local comercial situado en Barcelona, adquirido dos meses antes de fallecer por 200.000 euros. Tenía un valor catastral de 100.000 euros.
3. Terreno no urbanizable situado en Balsareny, valorado a la fecha del fallecimiento por una sociedad de tasación en 1.000 euros y adquirido tres años antes de fallecer por 10.000 euros.
4. Acciones con un valor de cotización el día del fallecimiento de 30.000 euros. La cotización media del último trimestre del año anterior había sido de 50.000 euros.
5. Usufructo vitalicio sobre un piso situado en Barcelona. El piso tenía un valor de mercado de 200.000 euros el día de la muerte. En el momento de la desmembración del dominio, el inmueble valía 150.000 euros y el usufructo representaba un 25 % de su valor.

6. Seguro de vida sin valor de rescate que tenía como beneficiario el señor Luis por un importe de 10.000 euros.
7. Plan de pensiones con derechos consolidados por importe de 30.000 euros.
8. Deuda por 5.000 euros derivada de un préstamo que le había concedido a su hijo, el señor Juan.
9. Depósito a plazo con saldo de 20.000 euros y del que, dos días antes de la muerte, se habían retirado 400.000 euros.
10. 1.000 participaciones de la sociedad Hotx, SA. El balance a la fecha de la muerte era el siguiente:

Activo no corriente	900.000	Patrimonio neto	4.450.000
Inmovilizado material	300.000	Fondos propios	4.450.000
Inversiones inmobiliarias	400.000	Capital social	1.000.000
Inversiones financieras largo plazo	200.000	Prima emisión	1.500.000
		Reservas	2.000.000
Activo corriente	7.200.000	Resultado del ejercicio	-50.000
Existencias	200.000		
Deudores	1.000.000	Pasivo no corriente	3.000.000
Inversiones financieras corto plazo	2.000.000		
Tesorería	4.000.000	Pasivo corriente	650.000
Total activo	8.100.000	Total patrimonio neto y pasivo	8.100.000

Hay que tener en cuenta que:

1. Entre el inmovilizado material, contabilizado por 60.000 euros, figura el hotel de Hotx, SA, que tiene un valor de mercado de 700.000 euros.
2. Las inversiones inmobiliarias son los inmuebles construidos por la sociedad y destinados al alquiler.
3. Las inversiones financieras a largo plazo son acciones de Google.
4. Las inversiones financieras a corto plazo son la cuenta corriente con el socio, señor Jordi, por 1.000.000 de euros y la participación en una sociedad de inversión de capital variable (SICAV) por 1.000.000 de euros.

Pregunta 15. Determine el caudal relicto del señor Pedro.

Pregunta 16. Según la normativa del IP, justifique si la sociedad Hotx, SA es de mera tenencia de bienes o no.

Apartado 4

Una vez aceptada la herencia, los dos herederos realizan las siguientes operaciones:

Entre otros, el señor Luis se ha adjudicado el terreno de Balsareny. Hoy en día, el terreno se divide en una parte rústica de 5 hectáreas y una parte que se ha recalificado recientemente como urbanizable de 10.000 m².

El señor Luis pretende construir en el terreno dos casas unifamiliares para alquilarlas.

Para hacer frente a los gastos de urbanización del terreno, que se calculan en unos 10.000 euros, solicita un préstamo a una entidad bancaria de 7.000 euros. La entidad le concede el préstamo, a devolver en 4 años, a un interés anual del 2 % a cambio de garantizar el principal, 1.000 euros en concepto de intereses y 1.000 euros en concepto de costas, mediante una hipoteca que recae sobre un inmueble de su propiedad.

Dos meses después de la concesión del préstamo, el banco le pide un aval por 7.000 euros. En consecuencia, su hermano, el señor Juan, constituye una fianza.

Pregunta 17. Determine la tributación indirecta (IVA, ITP y AJD) de las operaciones anteriores. Hay que indicar la sujeción al impuesto correspondiente, las posibles exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota.

Entre otros, el señor Juan se ha adjudicado el negocio individual de hostelería y el inmueble de Barcelona donde este se lleva a cabo. Para limitar su futura responsabilidad patrimonial decide aportar el negocio y el inmueble a una sociedad llamada Coldx, SA, que tiene un capital social de 1.000.000 de euros, dividido en acciones de 250 euros de valor nominal, desembolsado en un 50 %. Para recibir el negocio y el inmueble, Coldx, SA aumenta el capital en la proporción de 1 acción nueva por 4 antiguas al 110 % con el mismo valor nominal.

Pregunta 18. Determine la tributación indirecta (IVA, ITP y AJD) de la operación anterior teniendo en cuenta que el negocio se valora en 75.000 euros y el inmueble en 200.000 euros. También hay que tener en cuenta que, a efectos del IS, Coldx, SA se acoge al régimen especial de reestructuración. Se indicará la sujeción al impuesto correspondiente, las posibles exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota.

Pregunta 19. Efectúe los asientos contables pertinentes para hacer la ampliación de capital.

Solución

Apartado 1

Pregunta 1

En el caso que nos ocupa, resultarían exigibles los siguientes tributos propios de la Generalitat de Catalunya:

- 1.º El impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, que grava la singular capacidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto con la estancia en los establecimientos sujetos al impuesto. El impuesto también pretende internalizar las posibles externalidades que el turismo puede causar en las zonas de alta concentración turística.
- 2.º El impuesto sobre las viviendas vacías, que grava el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente.

Por lo que se refiere al impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, se encuentra regulado en la Ley 5/2017, de 28 de marzo, así como en el Decreto 141/2017, de 19 de septiembre (reglamento), y grava la singular capacidad económica de las personas físicas puesta de manifiesto con la estancia en los establecimientos y equipamientos turísticos. También pretende internalizar las posibles externalidades que el turismo puede causar en las zonas de alta concentración turística.

Los ingresos derivados del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos quedan afectados a la dotación del Fondo para el fomento del turismo para cumplir los fines que en la ley se determinan. Los recursos del Fondo para el fomento del turismo se destinarán a proyectos o actuaciones que persigan alguno de los siguientes objetivos:

- a) La promoción turística de Cataluña.
- b) El impulso del turismo sostenible, responsable y de calidad, y la protección, la preservación, la recuperación y el mejoramiento de los recursos turísticos.
- c) El fomento, la creación y el mejoramiento de los productos turísticos.
- d) El mejoramiento de los servicios de control e inspección sobre los establecimientos y equipamientos turísticos.
- e) El desarrollo de infraestructuras y servicios relacionados con el turismo.

Constituye el hecho imponible del impuesto la estancia, por días o fracciones, con pernoctación o sin, que hacen los contribuyentes en uno de los establecimientos y equipamientos siguientes:

- a) Los alojamientos turísticos establecidos en cada momento por la normativa vigente en materia de turismo.
- b) Los albergues de juventud, cuando presten servicios turísticos de alojamiento.
- c) Las embarcaciones de crucero turístico. Se entiende por embarcación de crucero turístico la que hace transporte por mar o por vías navegables con la única finalidad de placer o esparcimiento, completado con otros servicios y con estancia a bordo superior a dos noches, según lo que define la normativa de la Unión Europea.
- d) Cualquier establecimiento o equipamiento en que se presten servicios turísticos de alojamiento.

Se entiende por estancia el disfrute del servicio de alojamiento, por día o fracción, con pernoctación o sin. A los efectos de la aplicación de este impuesto, el concepto de servicios turísticos de alojamiento se refiere a los servicios que posibilitan el hospedaje en infraestructuras, instalaciones, equipamientos o mobiliario destinado a este fin. A efectos de computar el número de días o fracciones de la estancia, son de aplicación, en su caso, las normas o los usos sobre horarios y salida fijados por los establecimientos y equipamientos turísticos.

Están exentas de la aplicación de este impuesto:

1. Las estancias subvencionadas por programas sociales de una Administración pública de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

Para la acreditación de este supuesto de exención, será suficiente la justificación documental de la reserva efectuada o la factura a cargo de la cual se financia la estancia, siempre que identifique claramente el programa con cargo al que se financia la estancia. Todo ello sin perjuicio de la justificación por cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

2. Las personas de edad igual o inferior a 16 años.

La aplicación de esta exención queda condicionada a la exhibición de los documentos que acrediten la edad del menor –como el documento de identidad, el pasaporte, el libro de familia u otros documentos análogos– o por cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

En el caso de menores de 14 años, se admitirá también la declaración responsable por parte del progenitor, tutor o acompañante mayor de edad.

En el caso de instalaciones inscritas en la Xarxa Catalana d'Instal·lacions Juvenils, cuando acojan actividades organizadas para menores de 18 años, siempre que estén bajo el control y la supervisión de responsables del grupo, será suficiente una declaración responsable de estos que indique el número de personas del grupo y cuántas tienen edad igual o inferior a 16 años. El sujeto pasivo sustituto tiene que conservar una copia del documento, o, si corresponde, de la declaración responsable, utilizado en cada caso para justificar la edad del menor.

3. Las estancias que se hagan por causas de fuerza mayor, determinadas por reglamento. Se entienden por causas de fuerza mayor los acontecimientos que se produzcan en el territorio de Cataluña que no se hayan podido prever o que se hayan podido prever, pero hayan sido inevitables, tales como las catástrofes naturales o los actos violentos.

Para disfrutar de esta exención, los contribuyentes tienen que cumplir los siguientes requisitos:

- a) Firmar una declaración responsable donde se acredite que el acontecimiento producido afecta al contribuyente y se realiza el presupuesto de hecho de esta exención. La declaración responsable debe incluir también los datos identificativos del contribuyente. En caso de que sean diversos, la declaración puede ser conjunta y se tienen que hacer constar los datos de todos los contribuyentes, y la firma de cualquiera de estos que sea mayor de edad.
 - b) Aportar un documento en el que conste el acontecimiento correspondiente o la activación de alguna medida pública que se relacione, expedido por la Administración local, autonómica o estatal competente en cada caso en materia de seguridad pública o de emergencias, a menos que las circunstancias determinantes de la concurrencia de fuerza mayor resulten de una declaración legal o de una situación de notoriedad conocida por la misma Administración autonómica.
4. Las estancias que haga cualquier persona por motivos de salud, y también las de las personas que lo acompañen.

Para aplicar esta exención, se tiene que justificar documentalmente que las estancias responden a la necesidad de recibir prestaciones de atención sanitaria que forman parte de la cartera de servicios del sistema sanitario público de Cataluña.

La aplicación de esta exención queda condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) El contribuyente tiene que firmar una declaración responsable donde se acredite que la estancia se efectúa por motivos de salud, ya como paciente, ya como acompañante suyo, al darse el presupuesto de hecho de esta exención. La declaración responsable debe incluir también los datos identificativos del paciente o de la paciente y, en su caso, de las personas que lo acompañan. En caso de que sean diversos los contribuyentes, la declaración puede ser conjunta y se tienen que hacer constar los datos de todos, y la firma de cualquiera de estos que sea mayor de edad.
- b) Certificado del centro sanitario o informe médico en el que conste que la asistencia sanitaria recibida por el contribuyente forma parte de la cartera de servicios del sistema sanitario público de Cataluña.

El sustituto del contribuyente tiene que conservar durante 4 años una copia del documento, o, en su caso, de la declaración responsable, utilizado en cada caso para justificar las exenciones anteriores.

El impuesto se devenga en el inicio de la estancia. En cuanto a las estancias en embarcaciones de crucero, el impuesto se devenga, para los contribuyentes que se encuentren en tránsito, en el momento en que el barco hace escala en algún puerto de Cataluña. No devenga el impuesto la persona que embarca en un puerto de Cataluña que inicia su viaje o la que desembarca como destino final.

El contribuyente es la persona física que realice una estancia en cualquiera de los establecimientos y equipamientos sujetos al impuesto. También lo es la persona jurídica a nombre de quien se entregue la factura por la estancia de personas físicas en dichos establecimientos y equipamientos.

Son sustitutos del contribuyente las personas físicas o jurídicas titulares del establecimiento o equipamiento.

La base imponible se establece en el número de unidades de estancia en el mismo establecimiento o equipamiento turístico durante un periodo continuado. Se computa un máximo de siete unidades de estancia por persona.

La cuota tributaria se obtiene de multiplicar el número de estancias por el tipo del gravamen correspondiente según el tipo de establecimiento o equipamiento turístico, de acuerdo con la siguiente tarifa:

Tarifa general. Barcelona ciudad	
Hotel de 5 estrellas, gran lujo, <i>camping</i> de lujo y establecimiento o equipamiento de categoría equivalente (EB1)	2,25 €
Hotel de 4 estrellas y 4 estrellas superior, y establecimiento o equipamiento de categoría equivalente (EB2)	1,10 €
Vivienda de uso turístico (EB4)	2,25 €
Resto de establecimientos y equipamientos (EB3)	0,65 €
Embarcación de crucero:	
• Más de 12 horas (CR1)	2,25 €
• 12 horas o menos (CR2)	0,65 €

En general, el impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos se devenga al inicio de la estancia en los establecimientos y equipamientos sujetos al impuesto.

Autoliquidación: el sustituto del contribuyente está obligado a presentar la autoliquidación del impuesto y efectuar su ingreso correspondiente. Se deducen, en su caso, las cantidades que hayan sido ingresadas o que tengan que ser ingresadas por los obligados tributarios asistentes en la recaudación. No es necesario presentar la autoliquidación si el ingreso del impuesto, en su totalidad, es efectuado por los obligados tributarios asistentes en la recaudación.

Se establecen dos periodos de liquidación semestrales (art. 10 reglamento):

1.º Del 1 de abril al 30 de septiembre del mismo año.

2.º Del 1 de octubre al 31 de marzo del año siguiente.

La autoliquidación tiene que incluir las cuotas devengadas y exigibles dentro de cada semestre para cada establecimiento o equipamiento turístico.

La presentación de la autoliquidación, que se tiene que hacer por vía telemática, y el ingreso del impuesto, se tiene que efectuar dentro de los plazos siguientes:

1.º La correspondiente al periodo del 1 de abril al 30 de septiembre, entre los días 1 y 20 de octubre.

2.º La correspondiente al periodo del 1 de octubre al 31 de marzo, entre los días 1 y 20 de abril.

No es necesario presentar la autoliquidación cuando no resulte ninguna cantidad a ingresar, sin perjuicio de la obligación de los sujetos pasivos sustitutos de conservar la documentación acreditativa de las exenciones aplicadas hasta que finalice el plazo de prescripción.

En el caso que nos ocupa, en los últimos 6 meses (temporada baja) se han hecho 1.800 estancias turísticas, si bien de las mismas cabe descontar, por estar exentas, las 10 estancias turísticas efectuadas por menores de 17 años, por lo que la base imponible del impuesto es de 1.790 estancias turísticas (1.800 – 10). Cabe suponer que ningún huésped superó las siete unidades de estancia consecutivas, ya que el exceso no formaría parte de la base imponible del impuesto.

No estarán exentas del impuesto las 100 estancias turísticas por motivos de salud, para recibir tratamiento médico en un hospital privado, dado que la ley exige, para que estén exentas, que las estancias respondan a la necesidad de recibir prestaciones de atención sanitaria que forman parte de la cartera de servicios del sistema sanitario público de Cataluña.

En cuanto a la cuota tributaria, al tratarse de un hotel de 3 estrellas situado en Barcelona, la misma se obtiene de multiplicar el número de estancias por el tipo de gravamen de 0,65 euros por estancia, de lo que resulta una cuota tributaria de 1.163,5 euros (1.790 × 0,65).

Por otra parte, el impuesto sobre las viviendas vacías es un tributo de naturaleza directa, que grava el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de manera permanente. Es aplicable en el ámbito territorial de Cataluña y está regulado por la Ley 14/2015, de 21 de julio.

Constituye el hecho imponible de este impuesto la desocupación permanente de una vivienda durante más de 2 años sin causa justificada, puesto que esta desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda.

A efectos del impuesto sobre las viviendas vacías, se entiende por:

- *Vivienda*: la edificación fija destinada a la residencia de personas físicas o utilizada con este fin, incluidos los espacios y los servicios comunes del inmueble en el que está situada y los anexos que están vinculados, si tiene acreditado el cumplimiento de las condiciones de habitabilidad y cumple la función social de aportar a las personas que residen el espacio, las instalaciones y los medios materiales necesarios para satisfacer sus necesidades personales ordinarias de habitación.
- *Vivienda vacía*: la vivienda desocupada permanentemente, sin causa justificada, durante más de 2 años.

Se acredita que una vivienda está ocupada si su propietario dispone de un título, como el de arrendamiento o cualquier otro análogo, que habilita la ocupación, y se justifica documentalmente por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

El cómputo del periodo de 2 años a que se ha hecho referencia anteriormente se inicia a partir de la fecha en que la vivienda está a disposición del propietario para ser ocupada o para ceder el uso a un tercero, y no hay ninguna causa que justifique la desocupación. Durante estos 2 años, el sujeto pasivo debe haber sido titular de la vivienda de manera continuada.

En el caso de las viviendas de nueva construcción, se entiende que hay disponibilidad para que la vivienda esté ocupada a partir de 3 meses a contar de la fecha del certificado final de obra.

Es causa de interrupción del cómputo de los 2 años la ocupación de la vivienda durante un periodo de, como mínimo, 6 meses continuados.

A efectos de este impuesto, son causas justificadas de desocupación de una vivienda los supuestos siguientes:

- a) Que la vivienda sea objeto de un litigio judicial pendiente de resolución con respecto a su propiedad.
- b) Que la vivienda se tenga que rehabilitar, de acuerdo con la definición del artículo 3 de la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivien-

da. En este caso, las obras se tienen que justificar con un informe emitido por un técnico con titulación académica y profesional que lo habilite como proyectista, director de obra o director de la ejecución de la obra en edificación residencial de viviendas, que tiene que indicar que las obras son necesarias para que la vivienda pueda tener las condiciones mínimas de habitabilidad que exige la normativa vigente. Solo se puede alegar esta causa en un único periodo impositivo, y se puede ampliar a un segundo ejercicio siempre que se acredite que las obras se iniciaron durante el primero.

- c) Que la vivienda, previamente a la aprobación de esta ley, esté hipotecada con cláusulas contractuales que imposibiliten o hagan inviable destinarla a un uso diferente al que se había previsto inicialmente, cuando se otorgó la financiación, siempre que el sujeto pasivo y el acreedor hipotecario no formen parte del mismo grupo empresarial.
- d) Que la vivienda esté ocupada ilegalmente y el propietario lo tenga documentalmente acreditado.
- e) Que la vivienda forme parte de un edificio adquirido íntegramente por el sujeto pasivo en los últimos 5 años, con el fin de rehabilitarlo, y siempre que tenga una antigüedad de más de 45 años y contenga viviendas ocupadas que hagan inviable técnicamente iniciar las obras de rehabilitación.

Son sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, las personas jurídicas propietarias de viviendas vacías sin causa justificada durante más de 2 años.

También son sujetos pasivos las personas jurídicas titulares de un derecho de usufructo, de un derecho de superficie o de cualquier otro derecho real que otorgue la facultad de explotación económica de la vivienda.

Por lo que se refiere a las exenciones, cabe señalar lo siguiente:

- 1.º Están exentas del impuesto las entidades del tercer sector de la red de viviendas de inserción que regula el Plan para el derecho de la vivienda y las entidades inscritas en el Registro de entidades y establecimientos de servicios sociales de Cataluña.
- 2.º Están exentas del impuesto las viviendas siguientes:
 - a) Las viviendas protegidas con calificación oficial vigente, si su desocupación implica la aplicación de los mecanismos sancionadores regulados por la Ley 18/2007.
 - b) Las viviendas situadas en zonas de escasa demanda acreditada, de acuerdo con lo que establece el Plan territorial sectorial de vivienda.

- c) Las viviendas puestas a disposición de programas sociales de vivienda, convenidas con las Administraciones públicas, para destinarlas a programas de alquiler social de vivienda.
- d) Las viviendas destinadas a usos regulados por la legislación turística o a otras actividades económicas no residenciales, siempre que sus titulares puedan acreditar que han desarrollado la actividad dentro de los últimos 2 años, se han satisfecho los tributos correspondientes a la actividad desarrollada y se han declarado los ingresos obtenidos por esta actividad. En el caso de viviendas de uso turístico hace falta, además, que estén inscritas en el registro que gestiona el departamento competente en materia de turismo.

Constituye la base imponible del impuesto el número total de metros cuadrados de la superficie útil de las viviendas sujetas al impuesto de que es titular el sujeto pasivo en la fecha de devengo del impuesto, reducida en 150 m² en concepto de mínimo exento.

La cuota tributaria se obtiene de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen de la escalera siguiente:

Base imponible hasta (número de m ²)	Cuota íntegra (€)	Resto base imponible hasta (número de m ²)	Tipo aplicable (€/m ²)
0	0	5.000	10
5.000	50.000	20.000	15
20.000	275.000	40.000	20
40.000	675.000	en adelante	30

Los sujetos pasivos que destinan parte de su parque de viviendas al alquiler asequible, directamente o por medio de la Administración o de entidades del tercer sector, pueden aplicar una bonificación en la cuota, en el porcentaje que indica la tabla siguiente, según la ratio de viviendas destinadas a alquiler asequible en municipios de Cataluña de fuerte y acreditada demanda, sobre el total de viviendas vacías sujetas al impuesto:

Porcentaje de viviendas destinadas a alquiler asequible	Bonificación (%)
Del 5 % al 10 %	10
Más del 10 % y hasta el 25 %	30
Más del 25 % y hasta el 40 %	50



Porcentaje de viviendas destinadas a alquiler asequible	Bonificación (%)
▶	
Más del 40 %	75
Más del 67 %	100

A efectos del impuesto sobre las viviendas vacías, se entiende por:

Vivienda de alquiler asequible: la vivienda de la cual el arrendatario satisface una renta inferior a la que fija para esta finalidad la orden del conseller competente en materia de vivienda que establece los precios máximos de las viviendas con protección oficial y otras disposiciones relativas al Plan para el derecho a la vivienda, respecto de cada uno de los municipios de fuerte y acreditada demanda de vivienda. La renta fijada por dicha orden tiene que ser, en cualquier caso, un 25 % inferior a la de mercado. El plazo del contrato de alquiler asequible tiene que ser de 3 años como mínimo.

A efectos de la bonificación también computan las viviendas en que, aunque la renta pactada sea superior a la fijada en la orden del conseller competente en materia de vivienda, los arrendatarios satisfacen efectivamente una cantidad inferior o equivalente a un alquiler asequible, como consecuencia de que una parte del precio está subvencionada para el sujeto pasivo o para una entidad del grupo al cual pertenece.

Para que la bonificación sea aplicable, las viviendas tienen que haber sido validadas como viviendas asequibles por la Agencia de la Vivienda de Cataluña y se debe garantizar que los arrendatarios tengan unos ingresos inferiores a los establecidos para acceder en una vivienda con protección oficial.

Se aplican estas mismas bonificaciones en caso de que el sujeto pasivo destine parte del parque de las viviendas a sistemas de propiedad compartida, tenencia intermedia o sistemas de propiedades temporales, recogidos por la normativa de Cataluña, en los mismos porcentajes establecidos por los programas de vivienda asequible. En caso de que esta bonificación concorra con la de los programas de vivienda asequible, a efectos del cálculo de la bonificación correspondiente se tienen que sumar las viviendas destinadas a ambos programas.

En el caso que nos ocupa, la base imponible estará constituida por el número total de metros cuadrados de la superficie útil de las viviendas sujetas al impuesto de que es titular el sujeto pasivo en la fecha de devengo del impuesto, reducida en 150 m² en concepto de mínimo exento.

El enunciado nos indica que, del total de 2.000 m² construidos, 500 m² se destinan a jardín y 1.000 m² son útiles. Por lo tanto, la base imponible asciende a la superficie útil de

las viviendas (1.000 m²), menos 150 m² en concepto de mínimo exento, por lo que la base imponible asciende a 850 m².

No cabe descontar los 200 m² del piso que ha estado alquilado 3 meses, dado que la norma dispone que es causa de interrupción del cómputo de los 2 años la ocupación de la vivienda durante un periodo de, como mínimo, 6 meses continuados.

La cuota tributaria se obtiene de aplicar a la base imponible (850 m²) el tipo de gravamen de 10 euros por m², por lo que la misma asciende a 8.500 euros (850 × 10).

Ahora bien, dado que el enunciado indica que Hotx, SA destina un 5 % del total de su parque de viviendas a alquiler asequible, podrá aplicar una bonificación en la cuota del 10 %, por lo que la bonificación ascenderá a 850 euros (8.500 × 10 %) y la cuota tributaria bonificada será de 7.650 euros (8.500 – 850).

Apartado 2

Pregunta 2

El artículo 135.1, segundo párrafo, de la Ley general tributaria (LGT) regula la TPC, estableciendo que, en los casos en los que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la TPC cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo para promover la TPC se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

Por lo tanto, y dado que la resolución desestimatoria del TEAC pone fin a la vía administrativa, el plazo para interponer la TPC es de 1 mes a contar desde el día siguiente a la notificación de la resolución desestimatoria del TEAC.

Por otra parte, el artículo 120 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITP y AJD (RITP y AJD), dispone que, en corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores, los interesados podrán promover la práctica de la TPC mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.

Si el interesado estimase que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denunciare la omisión en recurso de reposición o en reclamación económico-administrativa, reservándose el

derecho a promover TPC, el plazo para promover esta se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de TPC, o la reserva del derecho a promoverla, en caso de notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones que hayan tenido en cuenta, determinará la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas.

Pregunta 3

El artículo 135.1, tercer párrafo, de la LGT establece que la presentación de la solicitud de TPC determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Asimismo, la presentación de la solicitud de TPC suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador. Tras la terminación del procedimiento de TPC, la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de la LGT se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación.

Pregunta 4

En el ISD, a diferencia de lo que ocurre en el ITP y AJD, no se prevé la reserva del derecho a promover la TPC.

A estos efectos, el artículo 98 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del ISD (RISD), regula la TPC, señalando que, en corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores, los interesados podrán promover la práctica de la TPC, mediante solicitud que deberá presentarse dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente. La presentación determinará la suspensión del ingreso de la liquidación practicada y de los plazos de reclamación contra la misma.

Pregunta 5

El artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA), regula la ejecución de las resoluciones administrativas, disponiendo en su apartado 2 que los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de 1 mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Pregunta 6

El artículo 150.7 de la LGT establece que, cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo de 18 o 27 meses, dependiendo del caso, o en 6 meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Pregunta 7

En caso de que la resolución del TEARC haya sido dictada en primera instancia, contra la misma podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el TEAC en el plazo de 1 mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los directores de departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía en materia de su competencia.

Por otra parte, en caso de que la resolución del TEARC no sea susceptible de recurso de alzada ordinario, la misma podrá ser impugnada, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los directores de departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros tribunales económico-administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía.

El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de 3 meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de 3 meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

Pregunta 8

El artículo 241.3 de la LGT establece que, en los términos que se fijen reglamentariamente, al escrito de interposición del recurso de alzada ordinario podrá acompañarse la solicitud

de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración. Dicha solicitud suspenderá cautelarmente la ejecución de la resolución recurrida mientras el TEAC decida sobre la procedencia o no de la petición de suspensión. La decisión del tribunal sobre la procedencia de la suspensión pondrá fin a la vía administrativa.

Dicha suspensión se fundamentará en que existen indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado, no siendo necesaria la aportación de garantía. En la solicitud de suspensión deberá motivarse de forma suficiente la concurrencia de tales situaciones.

La resolución sobre la petición de suspensión se notificará por el TEAC al recurrente y a los demás interesados en el procedimiento.

La suspensión, cautelar o definitiva, impedirá que se devuelvan las cantidades que se hubieran ingresado y que se liberen las garantías que se hubieran constituido por el interesado en la reclamación económico-administrativa en primera instancia para obtener la suspensión del acto recurrido. Asimismo, quedarán subsistentes y mantendrán su eficacia los actos del procedimiento recaudatorio que se hubiesen dictado para garantizar el pago de la deuda tributaria.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando la ejecución de la resolución impugnada pudiese determinar el reconocimiento del derecho a una devolución tributaria, procederá dicha ejecución previa prestación por parte del obligado tributario de alguna de las garantías reguladas en el artículo 224.2 de la LGT.

Pregunta 9

El artículo 150.7 de la LGT establece que se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26 de la LGT, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

Pregunta 10

Según dispone el artículo 213.1 de la LGT, los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante los procedimientos especiales de revisión, el recurso de reposición o las reclamaciones económico-administrativas.

Por tanto, sin perjuicio de que pudiera resultar aplicable al caso aquí planteado alguno de los procedimientos especiales de revisión a los que se refiere el artículo 216 de la LGT,

el contribuyente podrá interponer bien recurso de reposición, con carácter potestativo, ante el órgano que haya dictado la nueva resolución, o bien directamente reclamación económico-administrativa ante el tribunal económico-administrativo competente.

El plazo para la interposición de dichos recursos será de 1 mes a contar a partir del día siguiente al de la notificación del acto. Así se deduce de lo dispuesto en los artículos 223 y 235 de la LGT.

Debe señalarse, sin embargo, que el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa debe dirigirse no al TEAR, sino al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable (art. 235.3 LGT), quien lo remitirá al tribunal competente en el plazo de 1 mes junto con el expediente, incorporando un informe si se considerase conveniente.

Pregunta 11

Hay que distinguir, por un lado, la suspensión de la ejecución de la liquidación tributaria y, por otro, la suspensión de la ejecución de la sanción.

Por lo que se refiere a la suspensión de la ejecución de la sanción, el artículo 212.3 de la LGT establece que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación económico-administrativa contra una sanción conllevará que la ejecución de la referida sanción quede suspendida automáticamente en periodo voluntario de pago, sin necesidad de aportar garantías hasta que sea firme en vía administrativa (esto es, hasta que se agote la impugnación en vía económico-administrativa). En la vía contencioso-administrativa no opera la suspensión sin aportación de garantías, por lo que si se desea mantener la suspensión en dicha vía hay que aportar garantías.

Por lo que se refiere a la suspensión de la ejecución de la liquidación, rige el principio general de que la interposición de recursos o reclamaciones no interrumpe la ejecución de los actos recurridos, salvo que se presten garantías (art. 224.2 LGT). Según este último precepto legal, la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder, pudiendo ser cualquiera de las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia, para los supuestos que establezca la normativa tributaria (la cuantía máxima de los débitos a que se refiere este apartado se fija en 1.500 €).

El artículo 25.5 del RGRVA establece que la solicitud de suspensión deberá ir necesariamente acompañada del documento en el que se formalice la garantía aportada, constituida a disposición del órgano competente a que se refiere el apartado anterior. Cuando la solicitud no se acompañe de la garantía a que se refiere el artículo 224.2 de la LGT, aquella no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos.

En este supuesto, se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al interesado.

Pregunta 12

El artículo 250 de la LGT regula la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda pública, señalando que, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el título VI.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública.

La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública, se ajustará a lo establecido en este título.

El artículo 191.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, dispone que la liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 del artículo 150 de la LGT.

Por lo tanto, cabe concluir que no es correcto no liquidar intereses de demora.

Pregunta 13

El artículo 253.1 de la LGT regula la tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación, disponiendo que cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda pública y no concurren las circunstancias que impiden dictar liquidación de acuerdo con el artículo 251.1 de la LGT, procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

Dicha propuesta se notificará al obligado tributario concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

Por lo tanto, cabe concluir que no es correcto no conceder el trámite de alegaciones.

Pregunta 14

El artículo 255 de la LGT regula la recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda pública, señalando que, en los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de la LGT, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.

Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro a las que se refiere el párrafo anterior se regirán por las normas generales establecidas en el capítulo V del título III de la LGT, salvo las especialidades establecidas en el título VI.

A este respecto, el artículo 177 de la LGT regula el procedimiento de recaudación frente a los sucesores, disponiendo que, fallecido cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquel y la notificación a los sucesores, con requerimiento del pago de la deuda tributaria y costas pendientes del causante.

Por lo tanto, cabe concluir que la deuda derivada de la liquidación vinculada a delito sí que se transmite a sus herederos.

Apartado 3

Pregunta 15

El artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD (LISD), dispone que constituye la base imponible del impuesto, en las transmisiones *mortis causa*, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. Las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida se liquidarán acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.

Por otra parte, el artículo 18 de la LISD regula la comprobación de valores, disponiendo al efecto que la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos trans-

mitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la LGT. Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en el incremento de patrimonio gravado. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

El esquema de liquidación, en este caso, es el siguiente:

$$\begin{array}{l} \text{Valor real de todos los bienes y derechos} \\ + \text{Ajuar doméstico} \\ + \text{Adición de bienes} \\ \hline = \text{Masa hereditaria bruta (CAUDAL RELICTO)} \\ - \text{Cargas, deudas y gastos deducibles} \\ \hline = \text{Masa hereditaria neta} \end{array}$$

Porción hereditaria individual: es el resultado de aplicar las disposiciones testamentarias o de la sucesión *ab intestato*, en defecto de testamento, a la masa hereditaria neta. Debemos tener en cuenta la existencia, además del Código Civil, de muchos derechos civiles forales en materia sucesoria.

+Seguros de vida: solo en aquellos casos en los que el causahabiente resulte además beneficiario de un seguro sobre la vida. El contratante y el asegurado deben coincidir en la misma persona y además fallecer.

= Base imponible: es el resultado de sumar a la porción hereditaria individual los seguros de vida percibidos por el beneficiario-causahabiente.

Cada bien y derecho que forma parte del caudal relicto debe adicionarse a la valoración de ese caudal por su valor real, siendo precisamente la cuantificación del valor real (que no tiene necesariamente que coincidir con el precio del bien) el centro de los principales conflictos de aplicación del impuesto.

El valor real es el valor verdadero que tiene un bien o derecho y no el valor que las partes le atribuyen. La jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) equipara el concepto de «valor real» al «valor de mercado», que define de la manera siguiente (STS de 5 de octubre de 1995):

Es el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que hay al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación.

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, procedemos, en primer lugar, a calcular el valor real de los bienes y derechos:

- 1.º Negocio individual de hostelería. Valor real (de acuerdo con el valor teórico contable del negocio): 75.000 euros.
- 2.º Local comercial situado en Barcelona. Valor real (valor de adquisición 2 meses antes del fallecimiento): 200.000 euros.
- 3.º Terreno no urbanizable situado en Balsareny. Valor real (valor dado a la fecha del fallecimiento por una sociedad de tasación): 1.000 euros.
- 4.º Acciones. Valor real (valor de cotización el día del fallecimiento): 30.000 euros.
- 5.º Usufructo vitalicio sobre un piso situado en Barcelona. El piso tenía un valor de mercado de 200.000 euros el día de la muerte. En el momento de la desmembración del dominio, el inmueble valía 150.000 euros y el usufructo representaba un 25% de su valor.

El artículo 26 c) de la LISD dispone que en la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio.

Por otra parte, el artículo 51.2 del RISD establece que al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquella, minorando, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del artículo 42 del RISD y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A estos efectos, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo, el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorando, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 del RISD cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.

Por lo tanto, quien adquiere primero la nuda propiedad y más tarde consolida el dominio por extinción del usufructo no realiza una primera adquisición del causante y una segunda del usufructuario, sino una sola adquisición, con un solo devengo, aunque en parte diferido en el tiempo.

Por ello, y sin perjuicio de la liquidación girada por la adquisición de la nuda propiedad, al extinguirse el usufructo, el nudo propietario está obligado a pagar por

este último concepto sobre el valor atribuido al usufructo en su constitución y no el del momento de la extinción, lo que excluye la práctica de la comprobación de valor.

Ese valor atribuido al usufructo en su constitución ha de minorarse en el resto de las reducciones generales que le correspondan, si no se agotaron en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y ha de aplicarse el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio.

Para hacer esta autoliquidación se tiene que utilizar el modelo 653.

Por tanto, al ser un usufructo vitalicio, este se habrá extinguido con la defunción del señor Pedro, no formando parte del caudal relicto de la herencia.

- 6.º Seguro de vida sin valor de rescate: los seguros de vida se acumulan a la base imponible del beneficiario y heredero (señor Luis) y, por tanto, no forman parte del caudal relicto.
- 7.º Plan de pensiones con derechos consolidados por importe de 30.000 euros.
De conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley del IRPF (LIRPF), tributará como rendimiento íntegro del trabajo en el IRPF, por lo que se trata de una renta sujeta al IRPF y, en consecuencia, no sujeta al ISD (art. 6.4 LIRPF).
- 8.º Deuda por 5.000 euros: no deducible porque el deudor es un heredero, tal y como se verá posteriormente.
- 9.º Depósito a plazo con saldo de 20.000 euros y del que, 2 días antes de la muerte, se habían retirado 400.000 euros. Valor real (saldo en la fecha de fallecimiento): 20.000 euros.
- 10.º 1.000 participaciones de la sociedad Hotx, SA.

Para calcular el valor de las participaciones de la sociedad Hotx, SA, debemos utilizar el valor teórico-contable ajustado:

• Capital social	1.000.000 €
• Prima de emisión	1.500.000 €
• Reservas	2.000.000 €
• Resultado del ejercicio	-50.000 €
• Patrimonio neto	4.450.000 €
• Plusvalía tácita (*)	640.000 €
• Patrimonio neto ajustado	5.090.000 €
• N.º acciones (**)	2.000

Notas:

- (*) El hotel de Hotx, SA está contabilizado por 60.000 euros, pero su valor de mercado (valor real) es de 700.000 euros. Existe una plusvalía tácita por la diferencia, es decir, 640.000 euros (700.000 – 60.000), que debe tenerse en cuenta dado que un activo de la empresa está infravalorado en el balance y, por tanto, el valor de la empresa es superior al valor que resulta del patrimonio neto.
- (**) El enunciado no nos indica ni el número de acciones que componen el capital social de Hotx, SA, ni tampoco el porcentaje de participación del señor Pedro en dicho capital social (en el enunciado se menciona al señor Jordi como socio de Hotx, SA).

Hemos supuesto que el capital social está formado por 2.000 acciones de 500 euros de valor nominal cada acción, ostentando Pedro el 50 %.

- Valor teórico-contable ajustado (5.090.000/2.000) 2.545 €/acción
- Valor real de la participación (1.000 × 2.545) 2.545.000 euros

En consecuencia, el valor real de todos los bienes y derechos asciende a 2.871.000 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

- Negocio individual hostelería 75.000 €
- Local comercial Barcelona 200.000 €
- Terreno no urbanizable 1.000 €
- Acciones cotizadas 30.000 €
- Depósito a plazo 20.000 €
- Acciones de Hotx 2.545.000 €
- Valor real 2.871.000 €

Por otra parte, según el artículo 15 de la LISD, el ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3 % del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.

Del supuesto no se desprende ninguna valoración distinta del ajuar doméstico por parte del contribuyente, por lo que lo valoraremos en el 3 % del importe del caudal relicto del causante, antes de la deducción de las cargas, deudas y gastos deducibles.

Según los artículos 11 de la LISD y 25 del RISD, se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta 1 año antes del fallecimiento.

Del supuesto resulta que el saldo del depósito a plazo fijo 2 días antes del fallecimiento era superior en 400.000 euros al que tenía el día del fallecimiento. Por tanto, se presume que los 400.000 euros dispuestos forman parte del caudal hereditario. Suponemos que se dan los demás requisitos del artículo 25 del RISD para que opere la presunción.

En consecuencia, la masa hereditaria bruta (caudal relicto) asciende a 3.357.130 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

• Caudal relicto	2.871.000 €
• Ajuar doméstico (3% × 2.871.000)	86.130 €
• Bienes adicionales (art. 11 LISD)	400.000 €
• Masa hereditaria bruta	<u>3.357.130 €</u>

La masa hereditaria neta será el resultado de disminuir la masa hereditaria bruta en el importe de las cargas, deudas y gastos deducibles a que se refieren los artículos 12, 13 y 14 de la LISD, respectivamente.

Para obtener el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, del valor real de los bienes y derechos también se deducen las deudas dejadas por el fallecido que minoren el neto patrimonial.

De conformidad con lo establecido en el artículo 13 de la LISD, se pueden deducir las deudas que deja la persona difunta, que se acreditan por medio de un documento público o de un documento privado, de acuerdo con los requisitos establecidos por el artículo 1.227 del Código Civil, o que se justifican por cualquier otro medio.

También se pueden deducir las cantidades que constituyen deudas de la persona difunta por razón de tributos del Estado, de las comunidades autónomas o de corporaciones locales o deudas de la Seguridad Social, y que satisfagan las personas herederas, aunque correspondan a liquidaciones giradas después de la muerte de la persona causante.

Ahora bien, no son deducibles las deudas a favor de las personas herederas, legatarias de parte alícuota, cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos, aunque renuncien a la herencia.

En este caso, el acreedor es su hijo Juan, heredero universal junto con su hermano Luis, por lo que no se podrá deducir la deuda de 5.000 euros derivada de un préstamo que le había concedido su hijo Juan.

Por tanto, no existiendo cargas, deudas o gastos que minoren la masa hereditaria bruta, la masa hereditaria neta ascenderá a 3.357.130 euros (respuesta a la pregunta 15).

Adicionalmente, si se quisiera obtener la base imponible de cada heredero:

La porción hereditaria individual de cada causahabiente es el resultado de aplicar las disposiciones testamentarias o de la sucesión *ab intestato*, en defecto de testamento, a la masa hereditaria neta. Debemos tener en cuenta la existencia, además del Código Civil, de muchos derechos civiles forales en materia sucesoria.

A estos efectos, debemos aplicar lo establecido en la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones, publicado en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya el 17 de julio de 2008 y en el Boletín Oficial del Estado el 7 de agosto de 2008.

El título II de la Ley 10/2008 regula la sucesión testada. El artículo 421.1 de la ley regula la libertad de testar, señalando que la sucesión testada se rige por la voluntad del causante manifestada en testamento otorgado de acuerdo con la ley.

El artículo 421.2 de la ley regula el contenido del testamento, disponiendo que, en testamento, el causante ordena su sucesión mediante la institución de uno o más herederos y puede establecer legados y demás disposiciones para después de su muerte.

El enunciado nos indica que el señor Pedro falleció habiendo otorgado testamento en el que instituía herederos a sus dos hijos, por partes iguales (Luis y Juan).

Cálculo de la porción hereditaria individual de Luis (heredero universal)

El enunciado nos indica que el señor Pedro falleció habiendo otorgado testamento en el que instituía herederos a sus dos hijos, por partes iguales (Luis y Juan), por lo que la porción hereditaria individual de Luis asciende a 1.678.565 euros (3.357.130/2).

Por otro lado, el enunciado nos indica que Luis es beneficiario de un seguro de vida, por lo que, para determinar la base imponible, deberemos adicionar a la porción hereditaria individual la cantidad percibida como beneficiario del seguro de vida (10.000 €), por lo que la base imponible de Luis asciende a 1.688.565 euros:

Porción hereditaria individual	1.678.565 €
+ Seguros de vida	10.000 €
= Base imponible	1.688.565 €

Cálculo de la porción hereditaria individual de Juan (heredero universal)

El enunciado nos indica que el señor Pedro falleció habiendo otorgado testamento en el que instituía herederos a sus dos hijos, por partes iguales (Luis y Juan), por lo que la porción hereditaria individual de Juan asciende a 1.678.565 euros (3.357.130/2).

Por otro lado, dado que el enunciado no nos indica que Juan sea beneficiario de un seguro de vida, la base imponible coincidirá con la porción hereditaria individual:

Porción hereditaria individual	1.678.565 €
+ Seguros de vida	0 €
= Base imponible	1.678.565 €

Pregunta 16

El artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) dispone que estarán exentas las participaciones en determinadas entidades, con o sin cotización en mercados organizados, excluidas las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

Para que resulte de aplicación la exención, han de cumplirse, a la fecha del devengo del impuesto (31 de diciembre), los siguientes requisitos y condiciones:

- 1.º Que la entidad, sea o no societaria, realice una actividad económica y no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las siguientes condiciones:

- Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
- Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el IRPF.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos, no se computarán los valores siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

- Los que otorguen, al menos, el 5 % de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado.

Sin perjuicio de lo anterior, no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas.

- 2.º Que la participación del contribuyente en el capital de la entidad sea al menos del 5 %, computada de forma individual, o del 20 % conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga el parentesco su origen en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas anteriormente indicadas, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse, al menos, en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

- 3.º Que el contribuyente ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad. A estos efectos, se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: presidente, director general, gerente, administrador, directores de departamento, consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

En el supuesto de que los titulares de las acciones o participaciones sean menores de edad o incapacitados, esta condición se considerará cumplida cuando se ajusten a la misma sus representantes legales.

- 4.º Que, por las funciones de dirección ejercidas en la entidad, el contribuyente perciba una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de sus rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas correspondientes al ejercicio 2018.

A efectos de determinar dicho porcentaje, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas desarrolladas de forma habitual, personal y directa por el contribuyente cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención por este impuesto.

Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades en las cuales concurren los requisitos y condiciones anteriormente citados, el cómputo del porcentaje del 50 % se efectuará de forma separada respecto de cada una de dichas entidades. Es decir, sin incluir entre los rendimientos derivados del ejercicio de las funciones de dirección los obtenidos en otras entidades.

Por otra parte, el artículo 6 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el IP, dispone lo siguiente:

1. La exención solo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 16. Uno de la LIP, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

2. Tanto el valor de los activos como el de las deudas de la entidad será el que se deduzca de su contabilidad, siempre que esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad, determinándose dichos valores, en defecto de contabilidad, de acuerdo con los criterios del IP.

3. Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la LIRPF, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica.

Nunca se considerarán elementos afectos los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5 del Real Decreto 1704/1999 o aquellos que estén cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley del IS.

Además, el artículo 5 del Real Decreto 1704/1999 establece que en ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

Tal y como señala la Dirección General de Tributos (DGT), en las contestaciones a las Consultas vinculantes V457/2007, de 28 de febrero, y V2129/2007, de 8 de octubre (NFC027733), entre los parámetros que la Administración tributaria puede tomar en consideración para valorar si el elemento patrimonial está afecto, se encuentra la proporcionalidad, volumen o permanencia de los activos de que se trate en función del total activo de la entidad y del tipo de actividad a que esta se dedique.

En el caso que nos ocupa, debe valorarse qué importe de la tesorería es necesario para el ejercicio de la actividad. Según se indica en el enunciado, el objeto social de la so-

ciudad Hotx, SA comprende la promoción inmobiliaria, el alquiler y la actividad hotelera. Por otra parte, en el balance proporcionado en el enunciado figura un pasivo corriente de 650.000 euros.

A primera vista, se aprecia que el importe de la tesorería (4.000.000 €) es desproporcionado en relación con el pasivo corriente (650.000 €), pero el enunciado no especifica si la sociedad tiene pensado acometer algún tipo de inversión ni tampoco cuáles son los periodos medios de pago y cobro, que además dependen de cada sector y aquí no nos ofrecen ningún dato. Por prudencia, ya que el pasivo corriente es de 650.000 euros, consideramos como máximo una tesorería afecta de 650.000 euros.

Por tanto, los elementos del activo no afectos serían los siguientes:

- Inversiones financieras a largo plazo (acciones de Google) 200.000 €
- Inversiones financieras a corto plazo (participación en SICAV) ... 1.000.000 €
- Tesorería (4.000.000 – 650.000) 3.350.000 €

$$\% \text{ activo afecto} = \frac{8.100.000 - 200.000 - 1.000.000 - 3.350.000}{8.100.000} = 43,827 \%$$

En principio, sería una sociedad patrimonial, pero debe valorarse la afectación sobrevenida, dado que el artículo 4.Ocho de la LIP dispone que:

[...] no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.

Si consideramos que las reservas de Hotx, SA (2.000.000 €) provienen de la realización de actividades económicas y que se han originado en un plazo máximo de 10 años:

$$\% \text{ activo afecto} = \frac{8.100.000 - 200.000 - 1.000.000 - 3.350.000 + 2.000.000}{8.100.000} = 68,518 \%$$

En consecuencia, podemos concluir que la sociedad Hotx, SA no es de mera tenencia de bienes según la normativa del IP, dado que más de mitad del activo de la entidad está afecto a una actividad económica.

Apartado 4

Pregunta 17

De conformidad con lo establecido en el artículo 5.Uno d) de la Ley del IVA (LIVA), tienen la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

El destino final es el que determina el carácter empresarial de la operación, de modo que, si la edificación es para uso propio, no se considera empresario a quien la realiza.

En el caso que nos ocupa, el señor Luis va a efectuar la construcción de dos casas unifamiliares para alquilarlas, por lo que tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA, de conformidad con el artículo 5.Uno d) de la LIVA.

Los préstamos efectuados por particulares que no sean sujetos pasivos del IVA quedan sometidos al gravamen del ITP y AJD en su modalidad «transmisiones patrimoniales onerosas», mientras que, si se efectúan por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, resultan sujetos al IVA, aunque exentos de este impuesto, tal y como establece el artículo 20.Uno.18.º de la LIVA.

Esta sujeción al IVA impide su gravamen en la modalidad «transmisiones patrimoniales onerosas», pero no en la modalidad «actos jurídicos documentados» (documentos notariales), dado que se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del ITP y AJD (LITP y AJD), es decir, se trata de la primera copia de escritura notarial que tiene por objeto cantidad o cosa valuable.

Por otra parte, en el caso de los préstamos con garantía hipotecaria sujetos al IVA, con efectos desde el 10 de noviembre de 2018, el artículo 29 de la LITP y AJD recoge que el sujeto pasivo es el prestamista (la entidad bancaria).

No obstante, hay que tener en cuenta que esta cuestión no ha sido pacífica, al haber existido recientes pronunciamientos jurisprudenciales contradictorios al respecto. Aunque tradicionalmente se venía manteniendo que el sujeto pasivo por AJD en las escrituras de constitución de préstamo con garantía hipotecaria era el prestatario, se ha adoptado un cambio de criterio considerando que el sujeto pasivo es el acreedor hipotecario, dado que, al ser el beneficiario de este tipo de préstamos, es quien realmente tiene interés en la inscripción registral, por lo que se anula el artículo 68.2 del RITP y AJD (STS de 16 de octubre de 2018, rec. núm. 5350/2017 –NFJ071642–). No obstante, debido al impacto social y económico de este cambio de criterio, fue avocado el pleno de esta Sala del TS, que volvió a

adoptar el criterio anterior, en virtud del cual el sujeto pasivo en los préstamos hipotecarios es el prestatario (STS de 27 de noviembre de 2018, rec. núm. 1049/2017 –NFJ071992–), no siendo acorde con la reforma que finalmente se ha introducido en la LITP y AJD al respecto.

Por lo que se refiere a la base imponible, el artículo 30 de la LITP y AJD establece que la base imponible en las escrituras que documenten préstamos con garantía está constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por los intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento y otros conceptos análogos. Si no constase expresamente el importe de la cantidad garantizada, se ha de tomar como base el capital y 3 años de intereses.

El enunciado nos indica que la entidad bancaria le concede el préstamo a cambio de garantizar el principal (7.000 €), 1.000 euros en concepto de intereses y 1.000 euros en concepto de costas, por lo que la base imponible asciende a 9.000 euros (7.000 + 1.000 + 1.000).

Por lo que se refiere al tipo de gravamen y la cuota tributaria, el artículo 31.2 de la LITP y AJD establece que las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al ISD o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de la LITP y AJD, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, haya sido aprobado por la comunidad autónoma.

Si la comunidad autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,5 %, en cuanto a tales actos o contratos.

En este caso, la Ley 21/2001, de 28 de diciembre (en la redacción dada por el DL 6/2018, de 13 de noviembre), establece que los documentos notariales a que hace referencia el artículo 31.2 de la LITP y AJD tributarán al tipo impositivo general del 2 %, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 180 euros (9.000 × 2 %).

Por lo que se refiere a la fianza constituida por su hermano, el señor Juan, el artículo 15.1 de la LITP y AJD establece que la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributará exclusivamente por el concepto de préstamo.

El artículo 25 del RITP y AJD, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, matiza este precepto y establece que:

1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de

préstamo, cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de este estuviese prevista la posterior constitución de la garantía.

Según se desprende del enunciado, la garantía no es simultánea (la fianza se constituye por el hermano 2 meses después de la concesión del préstamo) y no se especifica que estuviera prevista, por lo que debe tratarse como un hecho imponible aislado e independiente.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 8 e) de la LITP y AJD establece que: «Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, en la constitución de fianzas, el acreedor afianzado». En este caso, el acreedor afianzado es la entidad bancaria.

En cuanto a la base imponible, de acuerdo con el artículo 10 de la LITP y AJD, estará constituida por el valor real de la garantía, es decir, el importe total de la obligación garantizada, incluyendo no solo el capital del préstamo, sino cualquier otra cantidad que se garantice, ya sea por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto (tal y como establece la DGT en la contestación a la Consulta vinculante V0015/2018, de 9 de enero –NFC067405–), es decir, 9.000 euros (7.000 € en concepto de capital del préstamo, 1.000 € en concepto de intereses y 1.000 € en concepto de costas), resultando aplicable el tipo de gravamen del 1 % (art. 11.1 b) LITP y AJD), por lo que la cuota tributaria ascenderá a 90 euros ($9.000 \times 1\%$).

Pregunta 18

Por lo que se refiere a la tributación en el ITP y AJD, de conformidad con lo establecido en el artículo 19.2.1.º de la LITP y AJD, son operaciones societarias no sujetas a la modalidad «operaciones societarias» las operaciones de reestructuración.

Por otra parte, el artículo 21 de la LITP y AJD establece que, a los efectos del gravamen sobre operaciones societarias, tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 76 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS).

Por último, el artículo 45.I B) 10.º de la LITP y AJD establece que estarán exentas las operaciones societarias a que se refiere el apartado 1.º del artículo 19.2 de la LITP y AJD, en cuanto al gravamen por las modalidades de «transmisiones patrimoniales onerosas» o de «actos jurídicos documentados».

En conclusión, el régimen general de tributación de las operaciones de reestructuración societarias es el siguiente:

- 1.º Las operaciones de reestructuración quedan no sujetas a la modalidad «operaciones societarias».

- 2.º Se consideran operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas, por remisión de la LITP y AJD (art. 21) a la LIS (arts. 76 a 89).
- 3.º Las operaciones de reestructuración están exentas de las modalidades «transmisiones patrimoniales onerosas» y «actos jurídicos documentados».

Por lo que se refiere a la tributación en el IVA, el artículo 7.1.º de la LIVA establece que no estará sujeta al IVA la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4. Cuatro de la LIVA.

Por otra parte, el artículo 7.5 de la LITP y AJD establece que quedarán sujetas a la modalidad «transmisiones patrimoniales onerosas» las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al IVA.

Ahora bien, dado que la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo del IVA se ha materializado a través de una operación societaria no sujeta a la modalidad «operaciones societarias», de acuerdo con el artículo 19.2.1.º de la LITP y AJD, la entrega del inmueble que aquella conlleva no quedará gravada por la modalidad «transmisiones patrimoniales onerosas», pese a no existir el impedimento de la incompatibilidad, y ello por ser de aplicación la exención prevista en el artículo 45.I B) 10.º de la LITP y AJD.

Pregunta 19

En este caso, el capital social de 1.000.000 de euros está dividido en 4.000 acciones de 250 euros de valor nominal.

Dado que la sociedad llamada Coldx, SA aumenta el capital en la proporción de 1 acción nueva por 4 antiguas al 110 % con el mismo valor nominal, ello significa que se van a emitir 1.000 acciones nuevas ($4.000 \times 1/4$), con un valor nominal de 250 euros, al 110 % (es decir, que el valor de emisión es de 275 € por acción).

El texto refundido de la Ley de sociedades de capital (aprobado por RDLeg. 1/2010, de 2 de julio) no exige que se desembolse totalmente el capital emitido con anterioridad a la ampliación de capital mediante aportaciones no dinerarias, pero sí establece que las acciones, una vez realizada la ampliación de capital, deberán estar desembolsadas al menos en un 25 % del capital social y el 100 % de la prima de emisión.

El plazo de desembolso con cargo a aportaciones no dinerarias no podrá exceder de 5 años desde el acuerdo de aumento del capital social.

Los asientos contables pertinentes para hacer la ampliación de capital son los siguientes:

- Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	275.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (1.000 × 250 × 110%)		275.000

- Por la suscripción y desembolso de las acciones emitidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2XX	Negocio	75.000	
210/211	Terrenos y bienes naturales/Construcciones (local comercial)	200.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		275.000

- Por la inscripción de la ampliación de capital social en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción (1.000 × 250 × 110%)	275.000	
100	Capital social		275.000