

# Casos prácticos del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios de la Generalitat de Catalunya

**Rafael Enric Herrando Tejero**

*Inspector de Hacienda del Estado*

*Profesor del CEF.-*

(Prueba 2, celebrada el día 23 de marzo de 2019, de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de acceso libre y acceso por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios de la Generalitat de Catalunya, convocatoria 232).

## Extracto

Desarrollamos a continuación tres supuestos prácticos correspondientes a la prueba 2 de las pruebas de acceso al Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios de la Generalitat de Catalunya.

A lo largo de los tres casos prácticos se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de procedimientos tributarios, ISD, IRPF e IP.

**Palabras clave:** Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios; Generalitat de Catalunya; IRPF; IP; ISD; recaudación.

Esta prueba consiste en resolver por escrito tres supuestos prácticos en los que se planteará, eventualmente, analizar los estados contables de una empresa; comprobar la adecuación de las autoliquidaciones o declaraciones tributarias a los hechos imposables producidos y los demás elementos conocidos de la obligación tributaria; contestar alegaciones; efectuar y motivar la regularización tributaria y practicar las liquidaciones tributarias, incluidas liquidaciones de sanciones tributarias; determinar las actuaciones y procedimientos de recaudación en periodo voluntario o ejecutivo; analizar la situación económico-financiera del deudor a efectos de determinar los acuerdos a adoptar en el marco de un procedimiento de recaudación, y resolver procedimientos de revisión.

La normativa a emplear en la resolución de estos supuestos es la vigente en la fecha de la realización de esta prueba.

Los supuestos, independientemente de la temporalidad, se resolverán con base en la normativa vigente en la fecha de la prueba.

## Supuesto Práctico 1. Recaudación

La sociedad Refugio de Lujo, SL tiene las siguientes deudas en fase ejecutiva con la Agencia Tributaria de Catalunya (ATC) derivadas de su actividad:

Concepto	Importe pendiente
Autoliquidación IEET* 4T/X16	12.000 €
Autoliquidación IEET 4T/X17	10.000 €
Liquidación ITP y AJD (modalidad AJD, protocolo 1117, año 20X17)	36.000 €
Sanción tributaria artículo 191 LGT (año 20X17)	14.175 €
Sanción tributaria artículo 203 LGT (año 20X17)	3.150 €
Autoliquidación IEET 1S/X17	14.000 €
Liquidación IEET 1T/X16	12.000 €
<b>Importe total</b>	<b>101.325 €</b>

(\*) IEET: Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

Ambas sanciones tienen origen en la liquidación ITP y AJD (modalidad AJD, protocolo 1117, año 20X17).

La señora Anna y el señor Biel son socios a partes iguales. El señor Biel ejerce las funciones de administrador único y de gerente de la sociedad desde el momento fundacional.

El año 20X18, como consecuencia de la reducción de ingresos, del excesivo endeudamiento y de la mala gestión empresarial, la sociedad ha tenido que cesar en la actividad.

Después de realizar diversas actuaciones recaudatorias infructuosas, y constatar la insolvencia de la sociedad, la jefa de la Oficina Central de Recaudación ha dictado, en fecha 1 de febrero de 20X19, resolución por la que declara fallida la sociedad Refugio de Lujo, SL.

## Parte 1.1

### Preguntas

1. ¿Contra quién debería dirigirse la Administración tributaria para cobrar las deudas de Refugio de Lujo, SL? Motive la respuesta.
2. ¿La insolvencia de la sociedad puede ser una forma de extinción de las deudas tributarias de Refugio de Lujo, SL? ¿En qué supuestos?

## Solución

### Apartado 1

Por una parte, el administrador de Refugio de Lujo, SL que ostentaba el cargo en la fecha en que se cometieron las infracciones correspondientes al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentos –ITP y AJD– (modalidad AJD, protocolo 1117) de 20X17 puede ser declarado responsable subsidiario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT– («administrador infractor»), que dispone que, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de la LGT, serán responsables subsidiarios los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Dado que el enunciado del supuesto nos indica que el señor Biel ha ejercido las funciones de administrador único y de gerente de la sociedad desde el momento fundacional, y la

infracción tributaria relativa al ITP y AJD (modalidad AJD, protocolo 1117) se refiere al año 20X17, será el señor Biel el responsable subsidiario, al amparo del artículo 43.1 a) de la LGT.

Por lo que se refiere al alcance de la responsabilidad, el citado artículo 41.3 de la LGT establece que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario y que la responsabilidad del administrador infractor también se extenderá a las sanciones.

Entendemos que los importes pendientes a que se refiere el enunciado llevan incorporado el recargo de apremio ordinario del 20 %, por lo que de los importes pendientes deberemos descontar el recargo de apremio ordinario.

En consecuencia, la responsabilidad subsidiaria del administrador infractor (señor Biel) ascenderá a 44.437,50 euros (30.000 € de la liquidación correspondiente al ITP y AJD de 20X17 y 14.437,50 € de la sanción correspondiente al mismo concepto y período).

Por otra parte, el enunciado nos indica que la sociedad Refugio de Lujo, SL, en el año 20X18, y como consecuencia de la caída de ingresos, del excesivo endeudamiento y de la mala gestión empresarial, ha cesado en la actividad, por lo que el señor Biel, que ha ejercido las funciones de administrador único y de gerente de la sociedad desde el momento fundacional, puede ser declarado responsable subsidiario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 b) de la LGT («administrador del cese»), que establece que serán responsables subsidiarios los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

Por lo que se refiere al alcance de la responsabilidad, el citado artículo 41.3 dispone que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario y que la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en la LGT u otra ley se establezcan (por lo tanto, la responsabilidad del administrador del cese no se extenderá a las sanciones).

Entendemos que los importes pendientes a que se refiere el enunciado llevan incorporado el recargo de apremio ordinario del 20 %, por lo que de los importes pendientes deberemos descontar el recargo de apremio ordinario.

En consecuencia, la responsabilidad subsidiaria del administrador del cese (señor Biel) ascenderá a 70.000 euros (10.000 € de la autoliquidación correspondiente al concepto y período IEET 4T/X16; 8.333,33 € de la autoliquidación correspondiente al concepto y período IEET 4T/X17; 30.000 € de la liquidación correspondiente al ITP y AJD, modalidad AJD, protocolo 1117, del año 20X17; 11.666,67 € de la autoliquidación correspondiente al concepto y período IEET 1S/X17, y 10.000 € de la liquidación correspondiente al concepto y período IEET 1T/X16).

## Apartado 2

El artículo 59 de la LGT establece que las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado.

Por otra parte, el artículo 173 del mismo texto legal dispone que el procedimiento de apremio termina:

- a) Con el pago de la cantidad debida a que se refiere el apartado 1 del artículo 169 de la LGT.
- b) Con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.
- c) Con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.

En los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanuda, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago.

Por otra parte, los artículos 61 a 63 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), regulan la baja provisional por insolvencia.

Así, su artículo 61 regula el concepto de deudor fallido y de crédito incobrable, estableciendo que se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.

El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.

Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.

Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación.

Sin perjuicio de lo que establece la normativa presupuestaria y atendiendo a criterios de eficiencia en la utilización de los recursos disponibles, se determinarán por el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria las actuaciones concretas que deberán realizarse a efectos de justificar la declaración de crédito incobrable.

Por otra parte, su artículo 62 reglamenta los efectos de la baja provisional por insolvencia, disponiendo que la declaración total o parcial de crédito incobrable determinará la baja en cuentas del crédito en la cuantía a que se refiera dicha declaración.

Dicha declaración no impide el ejercicio por la Hacienda pública contra quien proceda de las acciones que puedan ejercitarse con arreglo a las leyes, en tanto no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago.

La declaración de fallido correspondiente a personas o entidades inscritas en el Registro Mercantil será anotada en este en virtud de mandamiento expedido por el órgano de recaudación competente. Con posterioridad a la anotación el registro comunicará a dicho órgano de recaudación cualquier acto relativo a dichas personas o entidades que se presente a inscripción o anotación.

Declarado fallido un obligado al pago, las deudas de vencimiento posterior a la declaración se considerarán vencidas y podrán ser dadas de baja por referencia a dicha declaración, si no existen otros obligados al pago.

Por último, su artículo 63 regula la revisión de fallidos y rehabilitación de créditos incobrables, disponiendo que el órgano de recaudación vigilará la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos.

En caso de producirse tal circunstancia y de no mediar prescripción, procederá la rehabilitación de los créditos declarados incobrables, reanudándose el procedimiento de recaudación partiendo de la situación en que se encontraban en el momento de la declaración de crédito incobrable o de la baja por referencia.

## Parte 1.2

Por su parte, el señor Biel, a título personal, tiene las siguientes deudas con la ATC (importes expresados en euros):

Concepto	Importe en voluntaria	Vencimiento voluntaria	Recargo en ejecutiva	Vencimiento ejecutiva	Importe pendiente
Liquidación modalidad TPO	4.275 €	21-5-20X18	855 €	21-1-20X19	5.130 €
Sanción tributaria	1.122,19 €	20-7-20X18	224,44 €	5-2-20X19	1.346,63 €
Reducción sanción tributaria	374,06 €	5-11-20X18	-	-	374,06 €
Deuda por responsabilidad tributaria solidaria como partícipe en una entidad del artículo 35.4 LGT	12.600 €	5-2-20X19	-	-	12.600 €

El señor Biel ha fallecido el 23 de marzo de 20X19, con su esposa, la señora Cinta, como heredera única.

### Pregunta

Explicar el procedimiento para cobrar las deudas del señor Biel, pendientes a la fecha de su fallecimiento, y con qué alcance (no es necesario que lo cuantifique). Razone brevemente la respuesta.

### Solución

El artículo 39 de la LGT regula los sucesores de personas físicas, estableciendo que, a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

Por otra parte, el artículo 177 del mismo texto legal reglamenta 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 último, el artículo 127 del RGR regula el procedimiento de recaudación frente a los sucesores, estableciendo que fallecido cualquier obligado al pago de una deuda, el proce-

dimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquel y la notificación al sucesor del requerimiento para el pago de la deuda y costas pendientes del causante, con subrogación a estos efectos en la misma posición en que se encontraba el causante en el momento del fallecimiento y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 182.3, primer párrafo, de la LGT. En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos:

- a) Si el fallecimiento del obligado al pago se produce dentro del periodo voluntario, se requerirá al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la LGT.
- b) Si el fallecimiento del obligado al pago se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.
- c) Si el fallecimiento se produce una vez notificada la providencia de apremio al obligado al pago y antes de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la LGT, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del 10 % en el plazo del artículo 62.5 de la LGT, con la advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente, incluido el recargo de apremio reducido del 10 %, en dicho plazo, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20 %.
- d) Si el fallecimiento se produce después de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la LGT, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.

Por lo tanto, cabe distinguir en función de cada una de las deudas pendientes con la ATC:

- Por lo que se refiere a la deuda correspondiente a Liquidación, modalidad TPO, dado que el fallecimiento se produjo en fecha 23 de marzo de 20X19, es decir, una vez finalizado el plazo el artículo 62.5 de la LGT (el plazo finalizó el 21 de enero de 20X19), en la notificación al sucesor se le requerirá para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.
- Por lo que se refiere a la deuda correspondiente a Sanción tributaria, el artículo 39 de la LGT establece que en ningún caso se transmitirán las sanciones.
- Por lo que se refiere a la deuda correspondiente a Reducción sanción tributaria, el artículo 39 de la LGT establece que en ningún caso se transmitirán las sanciones.

- Por último, por lo que se refiere a la Deuda por responsabilidad tributaria solidaria derivada de la condición de partícipe en una entidad del artículo 35.4 de la LGT, el artículo 39.1 de la LGT dispone que no se transmitirá la obligación del responsable, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

En este caso, la fecha de notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad es anterior a la fecha de fallecimiento, por lo que sí que se transmitirá la obligación del responsable.

Dado que el fallecimiento del obligado al pago se produjo en fecha 23 de marzo de 20X19, y todavía no se había notificado a dicha fecha la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.

## Parte 1.3

Por su parte, la señora Anna tiene una deuda con la ATC como consecuencia de una liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) por la sucesión de su madre, que murió el 20 de noviembre de 20X16.

La Administración giró propuesta de liquidación, y posterior liquidación provisional, por importe de 30.500 euros. En el expediente de la ATC, se constata que todas las notificaciones se practicaron de acuerdo con la normativa vigente, pero la señora Anna, a pesar de que le fue dejado aviso en el buzón, no retiró las cartas de la oficina de Correos. El día 2 de julio de 20X18, se publica en el BOE el anuncio mediante el cual se la cita para notificarle, por comparecencia, la liquidación provisional. El anuncio también se publica en el DOGC el 5 de julio de 20X18.

La señora Anna se presenta ante la ATC en fecha 12 de septiembre de 20X18 para informarse sobre la posibilidad de obtener un aplazamiento de esta deuda.

## Preguntas

1. ¿Cuándo se ha producido la notificación de la liquidación provisional del ISD?
2. ¿En qué situación se encuentra la deuda cuando la señora Anna acude a las oficinas de la ATC?
3. Razonar la información que habría que dar a la contribuyente en relación con la solicitud de aplazamiento.

## Solución

### Apartado 1

El artículo 109 de la LGT reglamenta las notificaciones en materia tributaria, disponiendo que el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección.

En cuanto al lugar de práctica de las notificaciones, el artículo 110.2 del mismo texto legal establece que en los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Por otra parte, su artículo 112 regula la notificación por comparecencia, señalando que cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el Boletín Oficial del Estado.

La publicación en el Boletín Oficial del Estado se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido.

En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

Por lo tanto, la notificación de la liquidación provisional por el ISD se produjo en fecha 18 de julio de 20X18, es decir, el día siguiente al del vencimiento del plazo de 15 días na-

turales, a contar desde el día siguiente al de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado (dicha publicación se produjo en fecha 2 de julio de 20X18).

## Apartado 2

El artículo 62 de la LGT regula los plazos para el pago, disponiendo en su apartado 2 que, en el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en periodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

- a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

En el caso que nos ocupa, habiéndose notificado la liquidación en fecha 18 de julio de 20X18, es decir, dentro de la segunda quincena del mes de julio, el plazo para el pago en periodo voluntario abarcará el periodo comprendido entre la fecha de recepción de la notificación (el 18 de julio de 20X18) y el día 5 del segundo mes posterior (septiembre de 20X18) o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Por otra parte, el artículo 161.1 a) de la LGT establece que el período ejecutivo se inicia, en el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de la LGT.

Por lo tanto, cuando la señora Anna acude a las oficinas de la ATC, en fecha 12 de septiembre de 20X18, la deuda tributaria se encuentra en período ejecutivo (el cual se inició el 6 de septiembre de 20X18).

## Apartado 3

El artículo 65.5 de la LGT establece que las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados.

En tales casos, la Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

## Parte 1.4

La señora Anna decide no hacer nada. Posteriormente, la jefa de la Oficina Central de Recaudación de la ATC dicta y emite la providencia de apremio. En el expediente, constan los intentos siguientes de notificación de la providencia de apremio en el domicilio fiscal de la contribuyente:

- 23 de octubre de 20X18 a las 14:00 h, con resultado «ausente».
- 26 de octubre de 20X18 a las 15:30 h, con resultado «ausente». Está marcada la casilla «Dejado aviso».

Se intentó sin éxito la notificación por comparecencia. La Administración considera que la providencia de apremio ha sido notificada en fecha 7 de enero de 20X19.

En fecha 1 de febrero de 20X19, tiene entrada en el registro de la ATC un recurso de reposición, en el que la señora Anna alega la falta o defecto de notificación de la providencia de apremio, solicita la suspensión del procedimiento y solicita su anulación.

### Pregunta

Exponer esquemáticamente la resolución del recurso de reposición.

### Solución

El artículo 42 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), regula la práctica de las notificaciones en papel, estableciendo que todas las notificaciones que se practiquen en papel deberán ser puestas a disposición del interesado en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante para que pueda acceder al contenido de las mismas de forma voluntaria.

Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente este en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona mayor de 14 años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad.

Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes. En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las 15:00 horas, el segundo intento deberá realizarse después de las 15.00 horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un

margen de diferencia de 3 horas entre ambos intentos de notificación. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44 de la LPAC.

En este caso, el segundo intento de notificación se ha realizado dentro de los 3 días siguientes al primer intento de notificación, y el segundo intento de notificación se ha realizado después de las 15:00 horas, dado que el primer intento de notificación se practicó antes de las 15:00 horas.

No obstante lo anterior, el artículo 42 de la LPAC exige un margen de diferencia de 3 horas entre ambos intentos de notificación, y dicho margen no ha sido respetado en el caso que nos ocupa, dado que el primer intento de notificación se efectuó a las 14:00 horas, mientras que el segundo intento de notificación se efectuó a las 15:30 horas.

El artículo 167.3 de la LGT regula las causas de oposición a la providencia de apremio, señalando que contra la providencia de apremio solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

En este caso, si bien no concurre ninguna de las causas de oposición a la providencia de apremio a que se refiere el citado artículo 167.3, debe estimarse el recurso de reposición interpuesto, y volver a practicar correctamente la notificación de la providencia de apremio impugnada.

## Supuesto práctico 2. Impuesto sobre sucesiones y donaciones

El 30 de noviembre de 20X18, murió el señor José, de 85 años, de vecindad civil catalana y residente en Olot. Estaba casado, en régimen de separación de bienes, con la señora Antonia. El causante y la señora Antonia tenían dos hijos: Joaquín, de 52 años, y Montserrat, de 58 años.

El señor José falleció habiendo otorgado testamento en el que instituía heredera a su esposa y legitimarios a sus dos hijos.

## Parte 2.1

En el momento del fallecimiento, el patrimonio del causante estaba constituido por:

- El 50 % del piso que constituía su vivienda familiar y que la heredera, adjudicataria, valora en 550.000 euros (valor total del inmueble).
- Una casa en Vielha, que se valora en 300.000 euros.
- Unos depósitos en entidad financiera, con un saldo el día del fallecimiento de 100.000 euros.

También hay un seguro de vida del que es beneficiario su hijo Joaquín, por importe de 35.000 euros.

No declaran ni deudas ni gastos deducibles. No hay ajuar doméstico.

### Pregunta

Teniendo en cuenta estos antecedentes, calcule la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones de cada contribuyente de acuerdo con los datos que se le facilitan en esta parte 2.1.

## Solución

El artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (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 del mismo texto legal regula la comprobación de valores, disponiendo al efecto que la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos 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:

Valor real de todos los bienes y derechos.

- + Ajuar doméstico.
- + Adición de bienes
- = Masa hereditaria bruta
- Cargas, deudas y gastos deducibles
- = Masa hereditaria neta

Porción hereditaria individual: Es el resultado de aplicar las disposiciones testamentarias o de la sucesión abintestato, 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 que el causahabiente resulte además beneficiario de un seguro sobre la vida. El contratante y 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.

En consecuencia, el valor real de todos los bienes y derechos asciende a 675.000 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

- Vivienda habitual (50% × 550.000) ..... 275.000 €
- Casa Velha ..... 300.000 €
- Depósitos entidad financiera ..... 100.000 €

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.

En el caso que nos ocupa, según se indica en el enunciado, no hay ajuar doméstico, por lo que la masa hereditaria bruta ascenderá a 675.000 euros:

Caudal relicto .....	675.000 €
Ajuar doméstico .....	0 €
Bienes adicionales (art. 11 LISD) .....	0 €
Masa hereditaria bruta .....	675.000 €

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.

El artículo 14 del citado texto legal regula los gastos deducibles, estableciendo que en las adquisiciones por causa de muerte son deducibles para la determinación de la base imponible:

- a) Los gastos que cuando la testamentaría o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarías o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquellos cumplidamente justificados con testimonio de los autos.
- b) Los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Los de entierro y funeral deberán guardar, además, la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de la localidad.

En el caso que nos ocupa, no se declaran ni deudas ni gastos deducibles, por lo que la masa hereditaria neta coincide con la masa hereditaria bruta.

La porción hereditaria individual de cada causahabiente es el resultado de aplicar las disposiciones testamentarias o de la sucesión abintestato, 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 (CCCat.), relativo a las sucesiones.

El título II del CCCat. regula la sucesión testada. Su artículo 421.1 reglamenta 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 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 José murió habiendo otorgado testamento en el que instituía heredera a su esposa (Antonia) y legitimarios a sus dos hijos (Joaquín y Montserrat).

El artículo 451.1 del mismo texto legal dispone que la legítima confiere a determinadas personas el derecho a obtener en la sucesión del causante un valor patrimonial que este puede atribuirles a título de institución hereditaria, legado, atribución particular o donación, o de cualquier otra forma.

El artículo 451.3 del CCCat. establece que son legitimarios todos los hijos del causante por partes iguales.

El artículo 451.5 del CCCat. señala que la cuantía de la legítima es la cuarta parte del valor que los bienes de la herencia tienen en el momento de la muerte del causante, con deducción de las deudas y los gastos de la última enfermedad y del entierro o la incineración.

El artículo 451.11 del citado texto legal establece que el heredero o las personas facultadas para hacer la partición, distribuir la herencia o pagar legítimas pueden optar por el pago, tanto de la legítima como del suplemento, en dinero, aunque no haya en la herencia, o por el pago en bienes del caudal relicto, siempre y cuando, por disposición del causante, no corresponda a los legitimarios percibirlos por medio de institución de heredero, legado o asignación de un bien específico, atribución particular o donación.

### Cálculo de la porción hereditaria individual de Joaquín (legitimario)

El artículo 451.5 del CCCat. señala que la cuantía de la legítima es la cuarta parte del valor que los bienes de la herencia tienen en el momento de la muerte del causante, con deducción de las deudas y los gastos de la última enfermedad y del entierro o la incineración.

Ahora bien, dado que existen dos legitimarios (Joaquín y Montserrat), la cuantía de la legítima deberá repartirse entre ambos por partes iguales.

Por lo tanto, la porción hereditaria individual de Joaquín asciende a 84.375 euros ( $1/4 \times 675.000 \times 1/2$ ).

Por otro lado, el enunciado nos indica que existe un seguro de vida del que resulta beneficiario Joaquín, cuyo importe asciende a 35.000 euros, por lo que, para determinar la base imponible, deberemos adicionar a la porción hereditaria individual la cantidad percibida como beneficiario del seguro de vida (35.000 €), por lo que la base imponible de Joaquín asciende a 119.375 euros:

Porción hereditaria individual .....	84.375 €
+ Seguros de vida.....	35.000 €
Base imponible .....	<u>119.375 €</u>

### Cálculo de la porción hereditaria individual de Montserrat (legitimaria)

El citado artículo señala que la cuantía de la legítima es la cuarta parte del valor que los bienes de la herencia tienen en el momento de la muerte del causante, con deducción de las deudas y los gastos de la última enfermedad y del entierro o la incineración.

Ahora bien, dado que existen dos legitimarios (Joaquín y Montserrat), la cuantía de la legítima deberá repartirse entre ambos por partes iguales.

Por lo tanto, la porción hereditaria individual de Montserrat asciende a 84.375 euros ( $1/4 \times 675.000 \times 1/2$ ).

Por otra parte, y dado que el enunciado no nos indica que Montserrat sea beneficiaria de un contrato de seguro de vida, la base imponible de Montserrat asciende a 84.375 euros.

Cálculo de la porción hereditaria individual de Antonia (heredera)

El mencionado artículo 451.5 señala que la cuantía de la legítima es la cuarta parte del valor que los bienes de la herencia tienen en el momento de la muerte del causante, con deducción de las deudas y los gastos de la última enfermedad y del entierro o la incineración.

Ahora bien, dado que existen dos legitimarios (Joaquín y Montserrat), la cuantía de la legítima deberá repartirse entre ambos por partes iguales.

Por lo tanto, la porción hereditaria individual de Antonia asciende a 506.250 euros ( $3/4 \times 675.000$ ).

## Parte 2.2

Dado su estado de salud, el causante había residido en un centro residencial los últimos 11 años.

### Pregunta

Análisis de la aplicabilidad, en su caso, de la reducción del 95 % de la base imponible por la adquisición de la vivienda habitual (sin cuantificación).

## Solución

Los artículos 17 a 19 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Comunidad Autónoma de Cataluña (LISDCat.), regulan la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante.

Su artículo 17 regula los supuestos de aplicación, disponiendo que en las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales del causante, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 % del valor de la vivienda habitual del causante, con un límite de 500.000 euros por el valor conjunto de la vivienda, que debe prorratearse entre los sujetos pasivos en proporción a su participación; en cualquier caso, el límite individual resultante del prorrateo entre los sujetos pasivos no puede ser menor de 180.000 euros.

Por otra parte, el artículo 18 reglamenta los requisitos, estableciendo que, a efectos de la aplicación de la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante, tiene la consideración de vivienda habitual la vivienda que cumple los requisitos y se ajusta a la definición establecidos en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), sin perjuicio de que puedan considerarse como vivienda habitual, conjuntamente con esta vivienda, un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento, pese a no haber sido adquiridos simultáneamente en unidad de acto, si están ubicados en el mismo edificio o complejo urbanístico y si en la fecha de la muerte del causante se hallaban a su disposición, sin haberse cedido a terceros.

Los parientes colaterales del causante, para poder disfrutar de la reducción, han de ser mayores de 65 años y han de haber convivido con el mismo como mínimo los dos años anteriores a su muerte.

Si el causante, en la fecha de su muerte, tenía su residencia efectiva en un domicilio del que no era titular, tiene la consideración de vivienda habitual la vivienda que tenía esta consideración hasta cualquier día de los 10 años anteriores a la fecha de la muerte, no aplicándose dicha limitación de 10 años si el causante ha tenido el último domicilio en un centro residencial o socio-sanitario.

Por tanto, cabe concluir que sí que resultará de aplicación la reducción del 95 % de la base imponible por la adquisición de la vivienda habitual, dado que no se aplica el límite de 10 años, al haber tenido el causante su último domicilio en un centro residencial.

## Parte 2.3

La esposa del causante –heredera– tiene, en la fecha del fallecimiento, 84 años, y un grado de discapacidad reconocido del 72 %.

### Pregunta

Teniendo en cuenta estos datos, ¿cuál es el importe de las reducciones de la base imponible que puede aplicarse la heredera?

## Solución

El artículo 2 de la LISDCat. regula la reducción por parentesco, estableciendo que, en las adquisiciones por causa de muerte, se aplica la reducción que corresponda, entre las siguientes, por razón del grado de parentesco entre el adquirente y el causante:

- a) Grupo I (adquisiciones por descendientes menores de 21 años): 100.000 euros, más 12.000 euros por cada año de menos de 21 que tenga el causahabiente, hasta un límite de 196.000 euros.
- b) Grupo II (adquisiciones por descendientes de 21 años o más, cónyuges y ascendientes):
- |                               |           |
|-------------------------------|-----------|
| • Cónyuge .....               | 100.000 € |
| • Hijo .....                  | 100.000 € |
| • Resto de descendientes..... | 50.000 €  |
| • Ascendientes .....          | 30.000 €  |
- c) Grupo III (adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad): 8.000 euros.
- d) Grupo IV (adquisiciones por colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y por extraños): no se aplica ninguna reducción por razón de parentesco.

En este caso, al tratarse de la esposa del causante (grupo II), se aplicará una reducción de 100.000 euros.

El artículo 3 del mismo texto legal reglamenta la reducción por discapacidad disponiendo que, junto con las reducciones que puedan corresponder en función del grado de parentesco entre el adquirente y el causante, en las adquisiciones por causa de muerte por parte de personas con disminución física, psíquica o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 %, se aplica una reducción de 275.000 euros. Si el grado de minusvalía es igual o superior al 65 %, la reducción es de 650.000 euros.

A tales efectos, los grados de minusvalía son los que se establezcan de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

Por lo tanto, dado que la esposa del causante tiene un grado de discapacidad reconocido del 72 %, se aplicará una reducción de 650.000 euros.

Por otra parte, su artículo 4 regula la reducción para personas de la tercera edad, señalando que, en las adquisiciones por causa de muerte por personas del grupo II (des-

endientes de 21 años o más, cónyuges y ascendientes), de 65 años o más se aplica una reducción de 275.000 euros.

Por lo tanto, dado que la heredera es la esposa del causante y tiene 84 años en la fecha de fallecimiento del causante, se aplicará una reducción de 275.000 euros.

Ahora bien, la reducción para personas de la tercera edad es incompatible con la reducción por discapacidad a que se refiere el artículo 4 de la LISDCat.

## Parte 2.4

En pago de la legítima, la heredera entrega a los legitimarios la casa de Vielha.

### Pregunta

¿Cuál es el régimen tributario aplicable a esta operación (conceptos impositivos y cuantificación de base imponible)?

## Solución

El artículo 27 de la LISD regula el principio de igualdad en la partición y excesos de adjudicación, disponiendo que, en las adquisiciones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará a los efectos del Impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del Impuesto por la condición del territorio o por cualquiera otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.

Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la exención o no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán solo al que adquiera dichos bienes.

Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el ITP y AJD, cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos y legatarios, en relación con el título hereditario.

También se liquidarán, según las mismas normas, los excesos de adjudicación que resulten cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda en más del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo

en el supuesto de que los valores declarados, para cada uno de los bienes inventariados, sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio. Se entenderá a estos efectos, como valor correspondiente a cada heredero o legatario el que resulte después del prorrateo entre los mismos de los aumentos de valor obtenidos de la comprobación a que se refieren los párrafos anteriores.

De lo anterior cabe concluir que la partición hecha por las personas herederas, en la que se adjudican bienes concretos a cada persona heredera, legataria o legitimario, se puede efectuar sin modificar el valor total que corresponde a cada persona interesada, o se puede hacer adjudicando a alguna o algunas de ellas bienes de más valor de lo que les corresponde.

En este último caso, hay un exceso de adjudicación, que puede suponer una liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, si es que hay contraprestación a los otros herederos, o por el impuesto sobre sucesiones, en la modalidad de donación, si no la hay.

El exceso de adjudicación no está sujeto a transmisiones patrimoniales como tal en caso de que un bien sea indivisible o desmerezca mucho con la división, siempre que la persona adjudicataria compense en la otra el exceso, en metálico. En las particiones realizadas en la misma escritura de aceptación de herencia en la cual los interesados se adjudiquen bienes indivisibles con compensación en metálico de los excesos, la escritura tampoco queda sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. El concepto de indivisión es una cuestión de hecho, que requiere prueba.

En este caso, cada uno de los legitimarios (Joaquín y Montserrat), en pago de la legítima, recibe un exceso de adjudicación de 65.625 euros (su parte de legítima tiene un valor de 84.375 € y reciben un bien valorado en 150.000 €).

Dichos excesos de adjudicación (65.625 € para cada legitimario) estarán sujetos al ISD, en la modalidad de donación, al tratarse de sendos excesos de adjudicación lucrativos (no hay compensación).

## Parte 2.5

Con posterioridad a la autoliquidación de la herencia y aún dentro del plazo de presentación de la autoliquidación, Joaquín recuerda que el causante había otorgado escritura pública de pacto sucesorio de atribución particular de una plaza de aparcamiento a su favor, que adquiriría en el momento del fallecimiento.

### Pregunta

¿Qué obligaciones tributarias tiene Joaquín?

## Solución

En el ámbito autonómico, constituye adquisición *mortis causa* el pacto sucesorio de atribución particular del Derecho civil de Cataluña.

Según lo establecido por la Dirección General de Tributos (DGT) en la contestación a la consulta vinculante V1521/2014, de 10 de junio –NFC051370–, «el pacto sucesorio de atribución particular está regulado en los artículos 431.1 y siguientes de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Catalunya, relativo a las Sucesiones...». Por tanto, no cabe duda de que, desde el punto de vista civil, la atribución particular es un supuesto de pacto sucesorio.

El artículo 231.1 del CCCat. dispone el concepto de pacto sucesorio:

1. En pacto sucesorio, dos o más personas pueden convenir la sucesión por causa de muerte de cualquiera de ellas, mediante la institución de uno o más herederos y la realización de atribuciones a título particular.
2. Los pactos sucesorios pueden contener disposiciones a favor de otorgantes, incluso de forma recíproca, a favor de terceros.

A su vez el artículo 431.12 del mismo texto legal establece que:

1. El pacto sucesorio y las disposiciones que contiene se pueden modificar y resolver mediante acuerdo de los otorgantes formalizado en escritura pública. La facultad de modificar y resolver los pactos sucesorios de mutuo acuerdo se extingue después de la muerte de cualquiera de los otorgantes.

Por otra parte, el apartado 16 del citado artículo 431 señala que:

1. Si el pacto sucesorio comportó la transmisión de presente de uno o más bienes a la persona instituida o favorecida, su revocación produce, en defecto de disposiciones adoptadas por medio de un pacto reversional, los efectos propios de la revocación de las donaciones.
2. En caso de revocación del pacto o de una disposición por imposibilidad de cumplimiento de la finalidad o por cambio de circunstancias, la parte que ha cumplido cargas u obligaciones que han producido un enriquecimiento en la otra parte debe ser debidamente compensada.

El artículo 3 de la LISD dispone en su apartado 1, letra a), que:

1. Constituye el hecho imponible:
  - a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

A este respecto, el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD), determina en su letra b) que:

Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

[...]

b) Los contratos o pactos sucesorios.

De la interpretación conjunta de los preceptos anteriores, se deduce, en primer lugar, que la institución del Derecho civil de Cataluña denominada «pacto sucesorio de atribución particular» es un pacto sucesorio, y, en segundo lugar, que los pactos sucesorios son títulos sucesorios a los efectos del ISD. Por lo tanto, el tratamiento que debe darse al pacto sucesorio con atribución a título particular en este impuesto es el que corresponde a las adquisiciones *mortis causa* del artículo 3.1 a) de la LISD y no por el de la letra b), que corresponde a los negocios jurídicos lucrativos *inter vivos*.

Por su parte, el artículo 24 de la LISD, que regula el devengo de dicho impuesto, se refiere a los contratos y pactos sucesorios en su apartado 1 en los siguientes términos:

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

Ahora bien, eso no quiere decir que todos los efectos fiscales de tales negocios jurídicos queden suspendidos hasta el momento del fallecimiento del causante. Así, el artículo 24 de la LISD transcrito prevé que si la celebración de un contrato o pacto sucesorio produce alguna adquisición de bienes y derechos en vida del futuro causante, el ISD se devenga el mismo día en que se celebre el referido contrato o pacto sucesorio, pues es en ese momento cuando se produce la adquisición. En este caso, el tratamiento fiscal a efectos del ISD se subordina al que se produce en el Derecho civil, es decir, la LISD hace depender el devengo del impuesto, que en general se produce en el momento de la adquisición sucesoria de los bienes y derechos por el sujeto pasivo, del momento en que tiene eficacia la adquisición a efectos civiles.

En el caso que nos ocupa, el enunciado indica que los bienes se van adquirir en el momento del fallecimiento, por lo que los efectos fiscales de tales negocios jurídicos queden suspendidos hasta el momento del fallecimiento del causante.

La LISD en su artículo 6 reglamenta la obligación personal de contribuir, señalando que a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto

por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.

Por otra parte, el artículo 67 del RISD regula los plazos de presentación, estableciendo que, cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, los documentos o declaraciones se presentarán en el plazo de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento.

El artículo 86 del RISD establece que la opción de los sujetos pasivos por el régimen de autoliquidación exigirá que en las declaraciones-liquidaciones se incluya el valor de la totalidad de los bienes y derechos transmitidos y que, tratándose de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las realizadas por los beneficiarios de contratos de seguro de vida para caso de muerte del asegurado, todos los adquirentes interesados en la sucesión o el seguro estén incluidos en el mismo documento o declaración y exista la conformidad de todos.

El importe ingresado por una autoliquidación que no reúna los requisitos exigidos en el párrafo anterior tendrá el carácter de mero ingreso a cuenta.

En consecuencia, Joaquín deberá presentar una autoliquidación que incluya el valor de la totalidad de los bienes y derechos transmitidos, mientras que el importe ingresado en la autoliquidación inicialmente presentada, al no incluir la totalidad de los bienes y derechos transmitidos, tendrá el carácter de mero ingreso a cuenta.

## Parte 2.6

El causante era titular de un derecho de usufructo vitalicio de un piso de segunda mano situado en Cadaqués, adquirido por compra junto con su hermano, quien adquirió la nuda propiedad.

### Pregunta

¿Cómo tributa la consolidación del dominio? Solo se pide el concepto, no es necesario cuantificarla.

### Solución

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.

## Parte 2.7

Transcurridos dos años desde la presentación de la autoliquidación, la Administración tributaria tiene conocimiento de que la heredera, señora Antonia, no declaró un apartamento situado en Palamós y dos terrenos rústicos de los cuales era pleno propietario el causante.

### Pregunta

De acuerdo con la información del enunciado, como liquidador de la Agencia Tributaria de Cataluña, ¿cuál es el procedimiento de comprobación que hay que iniciar? Razone brevemente la respuesta.

## Solución

En este caso, habrá que iniciar el procedimiento de comprobación limitada, regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT.

De conformidad con su artículo 136, en el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

- a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
- c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

- d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de la LGT.

## Parte 2.8

Se notifica a la señora Antonia, previa tramitación del procedimiento, una liquidación tributaria por no haber declarado el apartamento de Palamós, ya que, finalmente, se comprobó que los terrenos rústicos nunca habían sido propiedad del causante.

Con posterioridad, transcurridos tres años de la notificación de la liquidación tributaria, se le notifica una sentencia a la señora Antonia, que se convierte en firme, por la que se adjudicaba la finca de Palamós a unos sobrinos del causante por usucapión. Sin embargo, se encuentra con que la liquidación tributaria es firme.

Pregunta:

¿Cuál o cuáles procedimientos posibilitan la anulación de la liquidación tributaria dictada en su momento?

## Solución

En este caso, podría anularse la liquidación dictada en su momento con base en el procedimiento especial de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, regulado en el artículo 219 de la LGT, así como con base en el recurso extraordinario de revisión, regulado en el artículo 244 de la LGT.

Así, el citado artículo 219 dispone que la Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

La revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

Por otro lado, el artículo 244 establece que el recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.
- b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.
- c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

Será competente para resolver el recurso extraordinario de revisión el Tribunal Económico-Administrativo Central.

El recurso se interpondrá en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial.

La resolución del recurso extraordinario de revisión se dictará en el plazo de seis meses. Transcurrido ese plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimado el recurso.

### **Supuesto práctico 3. Impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre el patrimonio**

En relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y con el impuesto sobre el patrimonio (IP) correspondientes al ejercicio 20X18, se dispone de los datos y los antecedentes siguientes:

Raquel y Juan tienen dos hijas, Alba y Sara. Estas dos solicitan cita previa para que los servicios de atención presencial de la Agencia Tributaria les confeccionen la declaración del IRPF y del IP del ejercicio 20X18.

## Parte 3.1

Alba, de 32 años y soltera, suministra al operador los datos siguientes:

1. Durante todo el período impositivo 20X18, ha convivido con las siguientes personas:
  - a) Su hija, Mar, nacida el 1 de enero de 20X17.
  - b) Su hijo, Xavi, nacido el 1 de julio de 20X18 y que tiene una discapacidad del 33 %.
  - c) Su madre, Raquel, de 60 años.
2. Su padre, Juan, de 60 años, tiene reconocida una discapacidad del 75 %.

El 1 de julio de 20X18 se trasladó a vivir a un centro especializado por su delicado estado de salud, donde paga 300 euros al mes, que son abonados por Alba. Hasta este momento, vivía en el mismo domicilio que el resto de la familia.
3. Durante el ejercicio 20X18, Alba, sus hijos y sus padres han obtenido las rentas o los ingresos siguientes:
  - a) Alba:
    - Como recepcionista en un centro de salud privado durante enero a octubre de 20X18, ha percibido unas retribuciones íntegras de 1.500 euros mensuales, incluyendo el prorrateo de las pagas extraordinarias; la Seguridad Social a cargo de la trabajadora ha sido de 90 euros mensuales y no se le han practicado retenciones.
    - Durante los meses de noviembre y diciembre de 20X18, ha estado en paro cobrando una prestación por desempleo de 900 euros brutos al mes; la Seguridad Social a cargo de la persona desocupada ha sido de 35 euros mensuales.
    - Además, el Ayuntamiento de Barcelona le da una subvención de 200 euros anuales como ayuda para pagar los gastos del agua y la luz.
    - Es titular de unas acciones de una sociedad que cotiza en Bolsa. Este año, ha cobrado unos dividendos por importe de 2.000 euros brutos. No se conoce ningún gasto asociado a la obtención de estos rendimientos.
  - b) Juan recibe una pensión del extranjero de 1.200 euros anuales.
  - c) Raquel, Mar y Xavi no obtienen rentas.

4. Raquel y Juan no presentarán declaración del IRPF del ejercicio 20X18.
5. Alba es propietaria de tres inmuebles:
  - a) Un piso situado en Rubí, donde vive.
  - b) Un piso en el que vive una familia todo el año, que constituye su vivienda habitual, situado en Sant Adrià de Besós, del que ha percibido la cantidad de 275 euros mensuales en concepto de alquiler, con unos gastos deducibles de 25 euros mensuales (incluye el gasto por amortización).
  - c) Un piso en Blanes que utiliza de segunda residencia, con una valoración catastral revisada en el año 20X10: 100.000 euros.

## Preguntas

1. Indicar las personas que pueden formar parte de la unidad familiar de Alba.
2. ¿Qué mínimos personales y familiares podrá aplicar Alba en su declaración? En su caso, razone brevemente la respuesta.
3. Calcular el importe de la base imponible general y la base imponible del ahorro del IRPF de Alba.

## Solución

### Apartado 1

La tributación familiar se regula en los artículos 82 a 84 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

Su artículo 82 dispone que podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

- 1.<sup>a</sup> La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:
  - a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos.
  - b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

- 2.<sup>a</sup> En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la modalidad 1.<sup>a</sup> de este artículo.

Por otra parte, nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo, mientras que la determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año.

En este caso, será de aplicación la segunda modalidad de unidad familiar (dado que el enunciado indica que Alba está soltera), que estaría formada por Alba y sus hijos menores de edad Mar y Xavi.

## Apartado 2

El mínimo personal y familiar del contribuyente, regulado en los artículos que van del 56 al 61 de la LIRPF, constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por el IRPF, y será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la LIRPF, incrementados o disminuidos a efectos de cálculo del gravamen autonómico en los importes que, de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la comunidad autónoma.

El artículo 57.1 del citado texto legal dispone que el mínimo del contribuyente asciende a 5.550 euros anuales, tanto en tributación individual como conjunta.

Respecto del mínimo por descendientes (art. 58 LIRPF), cabe señalar que generan el derecho a su aplicación los dos hijos de la contribuyente (Mar y Xavi), dado que son menores de 25 años, conviven con el progenitor y no obtienen rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales.

Procede aplicar, en concepto de mínimo por descendientes, un importe de 2.400 euros anuales por el primer descendiente (Mar) y 2.700 euros anuales por el segundo descendiente (Xavi).

Además, su artículo 58.2 dispone que cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo se aumentará en 2.800 euros anuales. Dado que tanto Mar (nacida el 1 de enero de 20X17) como Xavi (nacido el 1 de julio de 20X18) son menores de 3 años a la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre de 20X18), procede aumentar el mínimo por descendientes de cada uno de ellos en 2.800 euros adicionales.

Respecto del mínimo por ascendientes, regulado en el artículo 59 de la LIRPF, cabe señalar que:

- 1.º No genera el derecho a su aplicación la madre del contribuyente (Raquel), dado que si bien convive con la contribuyente y no obtiene rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales, no es mayor de 65 años (el enunciado nos indica que tiene 60 años de edad).
- 2.º Genera el derecho a su aplicación el padre de la contribuyente (Juan), dado que, a pesar de no ser mayor de 65 años, tiene una discapacidad del 75 %, convive con la contribuyente y no obtiene rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales.

A estos efectos, cabe señalar que si bien el enunciado indica que el 1 de julio de 20X18 Juan se trasladó a vivir a un centro especializado por su delicado estado de salud, donde paga 300 euros al mes, que son abonados por Alba, el artículo 59 de la LIRPF establece que se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

Procede aplicar, en concepto de mínimo por ascendientes, un importe de 1.150 euros anuales.

Por lo que se refiere al mínimo por discapacidad (art. 60 LIRPF), el enunciado nos dice que el padre de la contribuyente tiene un grado de discapacidad del 75 %, por lo que procede aplicar un importe de 9.000 euros anuales. Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.000 euros anuales (al ser el grado de discapacidad superior al 65 %).

Además, el enunciado nos dice que el segundo hijo de la contribuyente (Xavi) tiene un grado de discapacidad del 33 %, por lo que procede aplicar un importe de 3.000 euros anuales.

En consecuencia, el importe del mínimo personal y familiar aplicable asciende a 32.400 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

Mínimo del contribuyente .....	5.550 €
Mínimo por descendientes .....	10.700 €
Mínimo por ascendientes .....	1.150 €
Mínimo por discapacidad .....	15.000 €
Total mínimo personal y familiar .....	<u>32.400 €</u>

### Apartado 3

Los rendimientos del trabajo se regulan en los artículos que van del 17 al 20 de la LIRPF.

De conformidad con lo establecido en su artículo 17, se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Según su artículo 18, como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación el 30 % de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de la LIRPF que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

De conformidad con el artículo 19, el rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles, que serán exclusivamente los siguientes:

- a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.
- b) Las deducciones por derechos pasivos.
- c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.
- d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.
- e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.
- f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

Tratándose de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, se incrementará dicha cuantía, en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, en 2.000 euros anuales adicionales.

Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales, para las personas con

discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

Los gastos deducibles a que se refiere esta letra f) tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado.

Por último, su artículo 20 regula las reducciones sobre el rendimiento neto del trabajo, estableciendo que los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

- a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 13.115 euros: 5.565 euros anuales.
- b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 13.115 y 16.825 euros: 5.565 euros menos el resultado de multiplicar por 1,5 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 13.115 euros anuales.

A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de minorar el rendimiento íntegro en los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de la LIRPF.

Aplicando lo dispuesto en los artículos anteriormente referenciados, pasamos a continuación a contestar la pregunta:

Rendimiento íntegro (15.000,00 + 1.800,00) (1) .....	16.800,00 €
– Reducción (30 %) .....	0,00 € (2)
Rendimiento íntegro reducido .....	16.800,00 €
– Gastos .....	– 2.970,00 € (3)
Rendimiento neto .....	13.830,00 €
– Reducción .....	– 746,25 € (4)
Rendimiento neto reducido .....	13.083,75 €

**Notas:**

- (1) El sueldo de 1.500 euros mensuales percibidos desde el mes de enero de 20X18 hasta el mes de octubre de 20X18, como recepcionista en un centro de salud

privado, tiene la consideración de rendimiento íntegro del trabajo, tal y como establece el artículo 17.1 a) de la LIRPF.

La prestación por desempleo percibida del Servicio Público de Empleo Estatal durante los meses de noviembre y diciembre de 20X18, cuyo importe asciende a 900 euros mensuales, tiene la consideración de rendimiento íntegro del trabajo, tal y como establece el artículo 17.1 b) de la LIRPF.

- (2) De conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la LIRPF, los rendimientos íntegros del trabajo que tengan un período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo se reducirán en un 30 %, siempre que se imputen en un único período impositivo. En este caso, no procede aplicar dicha reducción.
- (3) De conformidad con lo establecido en el artículo 19.2 a) de la LIRPF, constituyen gastos fiscalmente deducibles las cotizaciones a la Seguridad Social, que en este caso ascienden a 970 euros (900 + 70).

Por otra parte, y de conformidad con lo establecido en el artículo 19.2 f) de la LIRPF, procede deducir, en concepto de otros gastos deducibles distintos de los anteriores, la cantidad de 2.000 euros.

Por tanto, el importe total de los gastos fiscalmente deducibles a que se refiere el artículo 19 de la LIRPF asciende a 2.970,00 euros (970 + 2.000).

- (4) La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, ha modificado recientemente el artículo 20 de la LIRPF. Así, con efectos desde el 5 de julio de 2018, se aumentan los importes que minoraran los rendimientos netos del trabajo, aumentando también la cuantía por debajo de la cual se aplicará esta reducción.

Esta reducción se aplicará a los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825 euros siempre que no obtengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros.

Las nuevas cuantías de la reducción son las siguientes:

- a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 13.115 euros: 5.565 euros anuales.
- b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 13.115 y 16.825 euros: 5.565 euros menos el resultado de multiplicar por 1,5 la diferencia entre el rendimiento neto del trabajo y 13.115 euros anuales.

A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles del artículo 19 de la LIRPF, excepto los correspondientes al concepto de otros gastos.

No obstante, se ha introducido en la LIRPF una disposición adicional, en concreto, la 47.<sup>a</sup>, a efectos de regular esta reducción para el período impositivo 2018. Así, para el cálculo de la reducción, se distinguen dos situaciones:

- Si el impuesto se ha devengado con anterioridad al 5 de julio de 2018, la reducción será la que prevé la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017.
- Si el impuesto se ha devengado a partir del 5 de julio de 2018, la reducción será la suma de las cuantías siguientes:
  - Reducción con la normativa en vigor a 31-12-2017.
  - La mitad de la diferencia positiva resultante de la siguiente operación:
    - La reducción con la normativa en vigor a 01-01-2019.
    - Menos la reducción con la normativa en vigor a 31-12-2017.

En el caso que nos ocupa, el trabajador tiene 15.830 euros de rendimiento neto del trabajo (16.800 –970), por lo que tendrá derecho en el período impositivo 20X18 a una reducción de 746,25 euros, dado que:

- Normativa vigente a 31-12-20X17: 0,00 € (dado que el rendimiento neto del trabajo es superior a 14.450 €)
- Normativa vigente a 01-01-20X19:  $5.565 - [1,5 \times (15.830 - 13.115)] = 1.492,50 \text{ €}$
- 50 % de la diferencia positiva de las cantidades resultantes de ambas normativas:  $1.492,50 - 0,00 = 1.492,50 \times 50 \% = 746,25 \text{ €}$

Los dividendos percibidos de una sociedad que cotiza en Bolsa, por importe de 2.000 euros, son un rendimiento del capital mobiliario, derivado de la participación en fondos propios de entidades, regulado en el artículo 25.1 de la LIRPF, a integrar en la renta del ahorro.

Procede practicar retención, aplicando el porcentaje del 19 % sobre dicho importe ( $0,19 \times 2.000 = 380 \text{ €}$ ), de conformidad con lo establecido en el artículo 101.4 de la LIRPF.

Los gastos de custodia sí que computan a los efectos de cuantificar el rendimiento neto, en virtud del artículo 26 de la LIRPF, al tratarse de gastos de administración y depósito de valores negociables. En este caso, sin embargo, el enunciado indica que no se conocen gastos asociados a la obtención de estos rendimientos.

Rendimiento neto a computar .....	2.000 euros
Retención ( $0,19 \times 2.000$ ) .....	380 euros

Por otra parte, los rendimientos del capital inmobiliario se regulan en los artículos 22 a 24 de la LIRPF.

Según dispone su artículo 22, tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

El artículo 23.1 de la LIRPF señala que para la determinación del rendimiento neto se deducirán de los rendimientos íntegros todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, como los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes.

Su artículo 23.2 regula las reducciones, disponiendo que en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo declarado se reducirá en un 60 %.

Aplicando lo dispuesto en los artículos anteriormente referenciados, pasamos a continuación a contestar la pregunta (importes expresados en euros):

Rendimiento íntegro (275 × 12)	3.300
Gastos deducibles (25 × 12) (1)	- 300
Rendimiento neto	3.000
Reducción rendimiento neto (2)	- 1.800
Rendimiento neto reducido	1.200

(1) Tienen la consideración de gastos deducibles los establecidos en el artículo 13 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre otros, los de comunidad, el IBI, los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición del bien, así como la amortización del bien inmueble, en la parte que no exceda del resultado de aplicar el porcentaje del 3 % sobre el mayor valor entre el coste de adquisición satisfecho y el valor catastral, sin incluir en el cómputo el valor del suelo.

(2) De conformidad con lo establecido en el artículo 23.2 de la LIRPF, procede reducir el rendimiento neto en un 60 % para el caso de arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda.

El artículo 85 de la LIRPF regula el régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias, en los siguientes términos:

- 1.º En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 % al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los 10 períodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 %.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral o este no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 % de aquel por el que deban computarse a efectos del IP. En estos casos, el porcentaje será del 1,1 %.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

- 2.º Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de la LIRPF.

Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.

- 3.º En los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor catastral en función de la duración anual del período de aprovechamiento.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral, o este no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de dos semanas por año.

Aplicando lo dispuesto en los artículos anteriormente referenciados, pasamos a continuación a contestar la pregunta.

El piso situado en Rubí no genera rendimientos del capital inmobiliario (dado que no está arrendado), ni tampoco imputación de rentas (al tratarse de la vivienda habitual, de conformidad con el artículo 85 de la LIRPF).

El piso situado en Sant Adrià de Besós, alquilado durante todo el año a una familia, no genera imputación de rentas inmobiliarias, dado que está arrendado, de conformidad con el artículo 85 de la LIRPF.

El piso situado en Blanes que utiliza como segunda residencia, con un valor catastral revisado en 20X10 de 100.000 euros, no va a generar rendimientos del capital inmobiliario (dado que no está arrendado), pero sí imputación de rentas inmobiliarias, a integrar en la renta general (dado que no se trata de la vivienda habitual), por el importe resultante de aplicar al valor catastral el porcentaje del 1,1 %, dado que está revisado en 20X10, de conformidad con el artículo 85 de la LIRPF ( $100.000 \times 1,1 \% = 1.100 \text{ €}$ ).

Por lo que se refiere a la subvención percibida del Ayuntamiento de Barcelona, por importe de 200 euros, en concepto de ayuda para pagar los gastos de agua y luz, se califica como ganancia de patrimonio, tal y como establece el artículo 33 de la LIRPF. Ahora bien, estas prestaciones están exentas del IRPF, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 x) de la LIRPF, añadido por el Real Decreto-Ley 9/2015, de 10 de julio, con efectos desde el 1 de enero de 2015, que establece que estarán exentas las prestaciones económicas establecidas por las comunidades autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples.

De conformidad con lo establecido por la DGT, en su contestación a la consulta vinculante V0616/2017, de 9 de marzo (NFC064566), las ayudas concedidas por los ayuntamientos tienen cabida en la exención señalada, siempre que, con arreglo a la normativa de la comunidad autónoma o entidad local concedente, se dirijan a los colectivos indicados anteriormente, por lo que, en ese caso, estarán exentas del IRPF para los beneficiarios de tales ayudas.

De conformidad con lo establecido en el artículo 48 de la citada LIRPF, la base imponible general será el resultado de sumar los siguientes saldos:

- a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos y las imputaciones de renta que constituyen la renta general, es decir, los rendimientos que no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de la LIRPF.
- b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que constituyen la renta general, es decir, las que no se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

De conformidad con lo establecido anteriormente, formarán parte de la base imponible general los rendimientos netos reducidos del trabajo (13.083,75 €), los rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario (1.200 €), así como las imputaciones de rentas inmobiliarias del artículo 85 (1.100 €), lo que da como resultado un saldo positivo de 15.383,75 euros.

Por otra parte, según el artículo 49 de la LIRPF, la base imponible del ahorro estará constituida por el saldo positivo de sumar los siguientes saldos:

- a) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, los rendimientos a que se refiere el artículo 46 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de la LIRPF (si bien existe un caso particular para el apartado 2 del artículo 25).

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra b) de este apartado, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 % de dicho saldo positivo.

- b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra a) de este apartado, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 % de dicho saldo positivo.

De conformidad con lo establecido en el párrafo anterior, formarán parte de la base imponible del ahorro los rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en fondos propios, cuyo importe asciende a 2.000 euros. En consecuencia, la base imponible del ahorro asciende a 2.000 euros.

## Parte 3.2

Sara, de 35 años, está casada y suministra al operador los datos siguientes:

1. Durante el período impositivo 20X18, ha convivido con las siguientes personas:
  - a) Su marido, José.
  - b) Su hijo, Jan, de 8 años.
  - c) Su hija, Xènia, de 2 años.
  
2. Del 1 de febrero al 1 de julio Sara residió en Nueva York porque la empresa de comunicación en la que trabaja tenía que abrir una filial en Estados Unidos y era necesario que ella supervisara personalmente el lanzamiento. Su familia continuaba residiendo en Cataluña.
  
3. Durante el ejercicio 20X18, Sara:
  - a) Percibe un sueldo bruto de 50.000 euros. La Seguridad Social a cargo del trabajador asciende a 2.789 euros.
  - b) Es propietaria de dos inmuebles:
    - Un piso en el centro de Barcelona que adquirió hace años por herencia. La Administración, tras una comprobación del ISD, lo valoró en 500.000 euros. El valor catastral del inmueble es de 400.000 euros.
    - Un piso en Mataró, donde reside la familia, adquirido por un importe de 250.000 euros hace 10 años. El valor catastral es de 470.000 euros.
  - c) Percibe por primera vez unos dividendos de 1.000 euros por el beneficio generado por la entidad Sociedad, SL, de la que tiene todas las participaciones. La entidad se dedica a la distribución de frutas ecológicas. Nos informan que su madre, Raquel, es la administradora única, cargo que es gratuito. Asimismo, sabemos que la sociedad, desde su constitución, ha destinado todos los beneficios a reservas, salvo el ejercicio 20X18, que ha optado por distribuir una pequeña parte de los beneficios a su única socia, Sara.

Esta entidad tiene el siguiente balance aprobado del ejercicio 20X18 expresado en euros:

Activo		Patrimonio neto	
Instalaciones técnicas	130.000	Capital social	100.000



Activo		Patrimonio neto	
▶			
Créditos a largo plazo	59.000	Resultado del ejercicio	19.000
Existencias	30.000	Reservas 20X17	25.000
Clientes	60.000	Reservas 20X16	22.000
		Reservas 20X15	19.000
<b>Pasivo</b>			
		Préstamo a largo plazo	28.000
		Préstamo a corto plazo	36.000
		Proveedores	30.000

- d) En relación con la única cuenta corriente de la que es titular, sabemos que el saldo medio del último trimestre de 20X18 ha sido de 10.000 euros, mientras que el saldo a 31 de diciembre de 20X18 ha sido de 11.000 euros.

## Preguntas

1. Durante el ejercicio 20X18, ¿cuál fue la residencia fiscal de Sara? Razonar la respuesta.
2. Calcular el importe de la base liquidable del IP de Sara. Razone brevemente la respuesta.
3. ¿Estarían exentas del IP las participaciones de Sociedad, SL?

## Solución

### Apartado 1

Los artículos 8 al 10 de la LIRPF regulan los aspectos personales del impuesto.

El artículo 8 dispone que son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
- b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de la LIRPF.

El artículo 9 señala que se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.  
Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en este durante 183 días en el año natural.
- b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

En el caso que nos ocupa, se podría aplicar la presunción de residencia del artículo 9.1 de la LIRPF, en cuya virtud se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

En consecuencia, sí que tendría la consideración de residente a efectos del IRPF, dado que no aporta prueba en contrario, como un certificado de residencia fiscal en otro Estado.

## Apartado 2

Según establece el artículo 9 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), constituye la base imponible del IP el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo, determinándose este último por diferencia entre:

- a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas del IP.
- b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

Por otra parte, no se deducirán para la determinación del patrimonio neto las cargas y gravámenes que correspondan a los bienes exentos.

El artículo 10 de la LIP contiene las reglas de valoración de los bienes inmuebles a efectos del IP, disponiendo que los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas:

- 1.<sup>a</sup> Por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.
- 2.<sup>a</sup> Cuando los bienes inmuebles estén en fase de construcción, se estimará como valor patrimonial las cantidades que efectivamente se hubieran invertido en dicha construcción hasta la fecha del devengo del impuesto, además del correspondiente valor patrimonial del solar. En caso de propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se determinará según el porcentaje fijado en el título.
- 3.<sup>a</sup> Los derechos sobre bienes inmuebles adquiridos en virtud de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, se valorarán según las siguientes reglas:
  - a) Si suponen la titularidad parcial del inmueble, según las reglas del apartado uno anterior.
  - b) Si no comportan la titularidad parcial del inmueble, por el precio de adquisición de los certificados u otros títulos representativos de los mismos.

Por lo que se refiere al piso situado en el centro de Barcelona, adquirido hace años por herencia, de conformidad con lo establecido en el artículo 10.uno de la LIP, se va a computar el inmueble por 500.000 euros.

Cada cónyuge computará la vivienda por un valor de 97.500 euros (al estar casados en régimen económico-matrimonial de gananciales), alcanzando la exención establecida en el artículo 4 de la LIP a su importe total (el límite de la exención es de 300.000 €).

La vivienda habitual (el piso sito en Mataró, donde reside la familia), de conformidad con lo establecido en el artículo 10.uno de la LIP, se va a computar por 470.000 euros. Cada cónyuge (Sara y Josep) computará la vivienda por un valor de 235.000 euros (suponiendo que cada uno es titular del 50 % del inmueble). No obstante lo anterior, el artículo 4.nueve de la LIP establece que estará exenta la vivienda habitual del contribuyente, según se define en la LIRPF, hasta un importe máximo de 300.000 euros.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 12 de la LIP, la valoración de los depósitos en cuenta se efectuará por el saldo que arrojen a la fecha del devengo

del impuesto (31 de diciembre de 20X18), salvo que este resultase inferior al saldo medio correspondiente al último trimestre del año, en cuyo caso se tomará este último.

Por lo tanto, se va a computar la cuenta corriente de que es titular Sara por 11.000 euros, al ser el mayor de los dos.

Por último, por lo que se refiere a las participaciones de la Sociedad, SL, de la que Sara es socio única, el artículo 16 de la LIP regula la valoración de los valores representativos de la participación en fondos propios no negociados en mercados organizados, señalando que el valor a considerar es el siguiente:

- 1.º Si el último balance aprobado ha sido auditado, obligatoria o voluntariamente, e informado favorablemente, el valor a computar es el valor teórico resultante de aquel balance.
- 2.º Si el mencionado balance no ha sido auditado, o el informe de la auditoría ha sido desfavorable, la valoración se realiza por el valor mayor de los tres siguientes:
  - El valor nominal;
  - El valor teórico resultante del último balance aprobado; o
  - El valor resultante de capitalizar al 20 % (esto es, dividir por 0,20) el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto; se consideran beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de actualización o regularización de balance.

Dado que el enunciado no nos indica que el último balance haya sido auditado, la valoración se va a realizar por el mayor valor de los tres siguientes:

a) Valor nominal.....	100.000 euros.
b) Valor teórico resultante del último balance.....	185.000 euros.
Total activo.....	279.000
Pasivo exigible l/p.....	(94.000)
Patrimonio neto.....	185.000
c) Valor resultante de la capitalización de beneficios de los últimos 3 años.....	110.000 euros.
$\bar{\emptyset} = (25.000 + 22.000 + 19.000)/3 = 22.000$	
$22.000/0,2 = 110.000$	
Valor fiscal que prevalece (el mayor) .....	185.000 euros.

En consecuencia, el valor del patrimonio neto de Sara y, por ende, la base imponible del IP, asciende a 696.000 euros (500.000 € del piso situado en el centro de Barcelona, 185.000 € de las participaciones en la entidad Sociedad, SL y 11.000 € de la cuenta corriente).

La base liquidable es la diferencia entre el importe de la base imponible (patrimonio neto) y la cantidad que proceda aplicar en concepto de mínimo exento.

Para sujetos pasivos por obligación personal residentes en alguna comunidad autónoma, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece en su artículo 47 que las comunidades autónomas podrán asumir en el IP, entre otras competencias normativas, las relativas a la determinación del mínimo exento.

En consecuencia, la base imponible se reducirá, exclusivamente en el supuesto de obligación personal de contribuir, en el importe que haya sido aprobado por la comunidad autónoma en concepto de mínimo exento.

Si la comunidad autónoma no hubiese regulado el mínimo exento, la base imponible se reducirá en 700.000 euros, cuantía establecida a estos efectos en el artículo 28 de la LIP.

El importe del mínimo exento aplicable en 20X18 por los contribuyentes del IP por obligación personal es, con carácter general, de 700.000 euros. Ahora bien, en la Comunidad Autónoma de Cataluña, el importe del mínimo exento se fija en 500.000 euros.

Por lo tanto, la base liquidable del IP de Sara asciende a 196.000 euros (696.000 – 500.000).

### Apartado 3

El artículo 4.ocho de la LIP dispone que gozan de exención la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que se cumplan cada uno de los requisitos indicados a continuación, relativos al porcentaje de participación de sujeto pasivo, a las funciones de dirección y retribución de las mismas y a la entidad participada. Los requisitos y condiciones para que resulte de aplicación la exención han de ir referidos al momento en el que se produzca el devengo de este impuesto:

#### 1.º Porcentaje de participación.

El sujeto pasivo titular debe ostentar un porcentaje de participación igual o superior al 5 % del capital de la entidad. Este porcentaje se eleva al 20 % cuando

se computa conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado (grupo de parentesco), con independencia de que el parentesco lo sea por consanguinidad, afinidad o adopción.

## 2.º Funciones de dirección y remuneración.

El sujeto pasivo debe ejercer efectivamente funciones de dirección en la participada y percibir por ello una retribución que represente más de un 50 % del total de sus rendimientos de trabajo y de actividades empresariales y profesionales.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas que ejercen funciones de dirección, 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 Requisitos de la entidad participada.

La entidad participada, sea o no societaria, no puede tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, entendiéndose que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica, cuando durante más de 90 días del ejercicio social más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a actividades económicas.

La determinación de la existencia de actividad económica o la afectación de un elemento patrimonial se realiza conforme a las reglas del IRPF.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas es el que se deduzca de la contabilidad, siempre que 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 computan:

### 1. Los siguientes valores:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporan 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, siem-

pre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en el artículo 4.ocho.2 a) de la LIP.

2. Como valores ni como elementos no afectos (lo que no significa necesariamente que estén afectos, tal y como establece la DGT en su consulta vinculante V1968/2015, de 23 de junio de 2015 –NFC055223–), aquellos cuyo precio de adquisición no supera el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas. Se establece como límite el 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 párrafo del punto 1 anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas.

Según el enunciado, Raquel, madre de Sara, es la administradora única de la entidad Sociedad, SL, cargo que es gratuito, por lo que se incumple el requisito relativo a que la retribución a percibir por el ejercicio del cargo de administrador represente más de un 50 % del total de sus rendimientos de trabajo y de actividades empresariales y profesionales (el enunciado indica asimismo que Raquel no obtuvo rentas en 20X18).

Por lo tanto, las participaciones en la entidad Sociedad, SL no están exentas del IP, al no cumplirse todos y cada uno de los requisitos a que se refiere el artículo 4.ocho de la LIP.