

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 15 de octubre de 2016, 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 219.)

EXTRACTO

Desarrollamos a continuación cuatro 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 cuatros casos prácticos se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IVA, ISD, ITP y AJD y procedimientos tributarios.

Palabras clave: Cuerpo Técnico de Gestores Tributarios, Generalitat de Catalunya, IVA, IRPF, ITP y AJD e ISD.

Esta prueba consiste en la resolución de cuatro supuestos prácticos, que se dividen en partes y preguntas, que se transcriben a continuación.

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 a la fecha de la prueba.

SUPUESTO PRÁCTICO 1

En fecha 3 de diciembre de 2015, la empresa Aparcamientos, SA presentó la autoliquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) en la modalidad de documentos notariales de actos jurídicos documentados (AJD-DN), correspondiente a la escritura pública de compraventa otorgada el 9 de noviembre de 2015, mediante la cual adquirió a Espacios Z, SL una nave industrial situada en Barcelona por un precio de 500.000 euros (de los cuales, 300.000 corresponden a la edificación), con el fin de convertirla en un *parking* y vender las plazas. La base imponible declarada de la transmisión en la autoliquidación es de 500.000 euros y la cuota ingresada de 7.500 euros por aplicación del tipo de gravamen del 1,5%.

En la escritura pública de compraventa, se hace constar, entre otros contenidos, los siguientes:

- Que el valor catastral de la finca en el año 2015, según el recibo del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) que se adjunta es de 190.000 euros (120.000 € corresponden a la edificación y 70.000 € al suelo).
- Que el transmitente había adquirido la nave por compra a la constructora Femnaus, SA, el 1 de enero de 2005.

La cláusula fiscal solo hace constar que las partes declaran que la compraventa constituye una entrega sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA), por lo que el transmitente ha repercutido en el adquirente el importe de 105.000 euros correspondientes a la aplicación del tipo general del 21 % sobre el precio de la compraventa.

PARTE 1

Como liquidador de la Agencia Tributaria de Cataluña, les corresponde analizar la autoliquidación presentada. Razone la respuesta.

Preguntas:

1. De acuerdo con la información del enunciado, ¿por qué hay que entender que, en principio, la autoliquidación es incorrecta?
2. ¿Cuál es el procedimiento de comprobación que hay que iniciar? ¿Habrà que llevar a cabo alguna formalidad para iniciarlo?
3. Haga una propuesta de liquidación y cuantifique el importe de la deuda resultante.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

Un mismo contrato o negocio jurídico no puede tributar simultáneamente por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITP y AJD y por el IVA. En efecto, muchas de las operaciones que *a priori* constituyen hecho imponible de TPO (transmisión de bienes y derechos) también pueden constituir hecho imponible del IVA si el sujeto pasivo que realiza la transmisión es sujeto pasivo del IVA (arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido –IVA–), en cuyo caso estaríamos ante una entrega de bienes sujeta al IVA.

En este sentido, el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (TRLITP y AJD), dispone que no estarán sujetas al concepto de TPO las transmisiones de bienes cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes sujetas al IVA. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el IVA. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la TPO no quede sujeta al IVA.

Por su parte, el artículo 4.4 de la LIVA señala que las operaciones sujetas al IVA no estarán sujetas al concepto TPO del ITP y AJD.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto

pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos de la LIVA.

Por tanto, la primera operación que debemos efectuar al analizar un contrato o negocio jurídico es comprobar si los mismos están sujetos al IVA por constituir hecho imponible del impuesto como entrega de bienes o prestación de servicios. Si la operación está sujeta a IVA, ya no quedará sujeta al concepto TPO, aunque dicha prestación o entrega esté exenta del IVA.

No obstante, en los supuestos de entrega de bienes inmuebles, aunque la operación esté sujeta y exenta de IVA, podrá tributar por el concepto TPO (salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención, en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el art. 20.Dos de la LIVA).

En principio, la autoliquidación practicada por el contribuyente es incorrecta, y ello porque de los datos del enunciado se desprende que la operación de venta de la nave industrial está sujeta y exenta del IVA, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, al tratarse de la segunda entrega de una edificación (el enunciado del supuesto nos indica que el transmitente había adquirido la nave, por compra a la constructora Femnaus, SA, el 1 de enero de 2005).

APARTADO 2

El artículo 131 d) de la Ley General Tributaria (LGT) dispone que la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos, entre otros supuestos, cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

Dado que el requerimiento a efectuar por la Administración tributaria, consistente en la aclaración y justificación de la sujeción al IVA de la operación de transmisión de la nave industrial, se refiere al desarrollo de una actividad económica, no procede el inicio de un procedimiento de verificación de datos, sino el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, en los términos señalados en los artículos 136 a 140 de la LGT.

Así, el artículo 136 de la LGT establece que, en el procedimiento de comprobación limitada, 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.

Por otra parte, el artículo 137 de la LGT dispone que el inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Ahora bien, cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

APARTADO 3

La propuesta de liquidación sería por el concepto TPO, siendo la base imponible, de conformidad con el artículo 10 del TRLITP y AJD, el valor real del bien transmitido. A estos efectos, el valor real declarado por el obligado tributario puede ser objeto de comprobación por parte de la Administración tributaria competente.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 500.000 euros, y la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable (no hay reducciones sobre la base imponible, por lo que la base imponible y la base liquidable coinciden) el tipo que, conforme a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, haya sido aprobado por la comunidad autónoma.

En el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña, el artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro (en la redacción dada por el Decreto-Ley 3/2010, de 29 de mayo), establece que, en los términos del artículo 49.1 a) de la Ley 22/2009, la transmisión de inmuebles, para la modalidad TPO, tributa al tipo del 10%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 50.000 euros ($500.000 \text{ €} \times 10\%$).

Por otra parte, del análisis del artículo 31 del TRLITP y AJD se puede deducir que, en la modalidad AJD-DN, existe una cuota fija, determinada por el apartado 1, según el cual las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto; y una cuota gradual o variable, determinada por el apartado 2, el cual dispone la tributación a un tipo de gravamen aprobado por la comunidad autónoma o, en su defecto, por el aprobado por el Estado de las primera copias de escrituras y actas notariales, cuando:

- Tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contengan actos o contratos que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- Los mencionados actos o contratos no estén sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) o a TPO y operaciones societarias (OS).

En conclusión, nos encontramos ante una transmisión de un bien sujeta y exenta del IVA (art. 20.Uno.22.º de la LIVA), por lo que conforme a los artículos 7.5 del TRLITP y AJD y 4.4 de la LIVA, está sujeta a la modalidad TPO. En este caso se devengará solo la cuota fija de AJD-DN, ya que la cuota variable de AJD-DN es incompatible con TPO, tal y como establece el artículo 31.2 del TRLITP y AJD.

Por otra parte, la autoliquidación presentada por el ITP y AJD, en la modalidad de AJD-DN, siendo la base imponible declarada de la transmisión en la autoliquidación de 500.000 euros y la cuota ingresada de 7.500 euros, por aplicación del tipo de gravamen del 1,5%, resulta improcedente, al ser incompatible con la modalidad TPO, por lo que procederá la devolución del importe indebidamente ingresado por el contribuyente (7.500 €), junto con los correspondientes intereses de demora, todo ello en virtud del artículo 31 de la LGT, que regula la devolución de ingresos indebidos.

PARTE 2

En el trámite de alegaciones del procedimiento iniciado, el representante de Aparcamientos, SA señala que, con el fin de adecuar la nave como aparcamiento y efectuar la venta de las plazas de aparcamiento que resultaran, la empresa realizó las obras y gastos que se detallan a continuación por un importe total de 180.000 euros (aporta las facturas correspondientes):

- Estudio de arquitectura, 25.000 euros.
- Cambio del sistema eléctrico e iluminación, 40.000 euros.
- Mejora de los accesos e instalación de puertas basculantes accionadas con mando a distancia, 35.000 euros.
- Elementos de seguridad, antiincendio y de vigilancia, 70.000 euros.
- Señalización y pintura, 10.000 euros.

De acuerdo con estos hechos, el representante del contribuyente sostiene que se trata de obras de rehabilitación, por lo que considera que la autoliquidación es correcta.

Pregunta:

Informar sobre si procede o no estimar las alegaciones del representante del contribuyente. Razone la respuesta.

SOLUCIÓN

La calificación de un determinado proyecto de obras como de rehabilitación a efectos del impuesto determina los siguientes efectos:

- En primer lugar, permite la aplicación del tipo impositivo reducido del 10% a la ejecución de obra que se desarrolle como consecuencia del mismo, tal y como dispone el artículo 91.3.1.º de la LIVA.
- En segundo lugar, excluye la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.22.º A) de la LIVA a la entrega de las edificaciones que vayan a ser objeto de rehabilitación.
- Finalmente, cuando la edificación rehabilitada se transmita, tendrá lugar una entrega de bienes sujeta y no exenta del impuesto.

Resulta, pues, necesario concretar cuándo un proyecto de obras puede calificarse como de rehabilitación.

El artículo 20.Uno.22.º, letra B), de la LIVA dispone lo siguiente:

«A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquella durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo».

Por tanto, para determinar si las obras realizadas son de rehabilitación, habrá que actuar en dos fases:

1.^a En primera instancia, será necesario determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo. Este requisito se entenderá cumplido cuando más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

A estos efectos, resultará necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

2.^a Si se cumple el requisito establecido en la primera fase, se procederá a analizar el cumplimiento del requisito cuantitativo, esto es, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25% del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

El citado artículo 20.Uno.22.º B) de la LIVA termina definiendo las obras análogas a las de rehabilitación en los siguientes términos:

«Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

- b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados».

En cuanto a las obras conexas, su definición es la siguiente:

«Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a estas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables».

Con independencia del coste de las reparaciones o reconstrucciones y su relación con el valor del edificio, para que dichas operaciones tengan la consideración de «rehabilitación» a efectos del IVA, es necesario que cumplan el requisito señalado por el precepto, a saber, que consistan en la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación (edificaciones, fachadas, cubiertas o elementos estructurales análogos), de manera que las operaciones de reacondicionamiento, mejora o reforma de la edificación, por elevado que sea el importe de su coste, no tendrán el carácter de «rehabilitación» a efectos del IVA. Tal ocurrirá con las obras consistentes en la redistribución del espacio interior, cambio o modernización de instalaciones de fontanería, calefacción, electricidad, gas, solado, alicatado, carpintería, bajada de techos...

Visto lo expuesto en los párrafos anteriores, y de los datos que constan en el enunciado, se desprende que las obras realizadas no cumplen todos los requisitos para ser consideradas obras de rehabilitación, puesto que, aunque en principio el coste de dichas obras excede del 25 % del precio de adquisición de la edificación original, no queda suficientemente acreditado que las par-

tidas de obra correspondientes a la modificación, tratamiento y consolidación de elementos estructurales (estructuras, cubiertas, fachadas) supongan la parte principal de dicha obra, y sí que una parte importante corresponde a la reforma y redistribución de la edificación.

PARTE 3

Subsidiariamente, y para el caso de que no fueran estimadas las alegaciones anteriores, el representante alega la sujeción y efectiva tributación al IVA de la compraventa, porque Aparcamientos, SA tiene derecho a la deducción total del IVA soportado por esta operación. Dado el objeto del procedimiento iniciado, el interesado solicita la suspensión del procedimiento hasta que no se determine cuál es el tributo que resulta exigible.

Pregunta:

Informar sobre si procede o no estimar esta alegación y qué efectos tiene la solicitud de suspensión que pide el interesado. Razone la respuesta.

SOLUCIÓN

En principio, la autoliquidación practicada por el contribuyente es incorrecta, y ello porque de los datos del enunciado se desprende que la operación de venta de la nave industrial está sujeta y exenta del IVA, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, al tratarse de la segunda entrega de una edificación (el enunciado del supuesto nos indica que el transmitente había adquirido la nave, por compra a la constructora Femnaus, SA, el 1 de enero de 2005).

Ahora bien, la exención contemplada en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA puede ser objeto de renuncia por parte del transmitente. La posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producidas por las exenciones, ya que estas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el ITP. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación.

El artículo 20.Dos de la LIVA establece la posibilidad de renunciar por el sujeto pasivo (el transmitente), entre otras, a la exención relativa al número 22.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA, en la forma y con las condiciones que se determinan reglamentariamente, cuando:

- El adquirente sea un sujeto pasivo del impuesto.
- Actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.
- Tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando, no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

Al efecto, el artículo 8 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, establece como condiciones para esa renuncia:

- Que la misma se realice de forma previa o simultánea a la entrega. En cuanto al ejercicio de esta renuncia debe matizarse, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que no debe por qué contenerse necesariamente en la escritura de compraventa y, de otra parte, la renuncia efectuada por el transmitente no tiene por qué ser expresa, pues bastará con hacer constar la tributación por IVA (STS, entre otras, de 13 de diciembre de 2006, rec. núm. 4704/2001 [NFJ024910]).

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 3 de mayo de 2007 (R. G. 2486/2005 [NFJ026741]), ha señalado que la renuncia a la exención es un acto *inter partes* que debe ser expreso, con constancia por escrito, pero que no requiere comunicación alguna a la Administración tributaria ni tampoco debe constar necesariamente en documento público, ya que ello no viene exigido por precepto alguno. Por tanto, sería necesario y suficiente un acto fehaciente en el que se produzca la comunicación por parte del adquirente al transmitente del cumplimiento de los requisitos que la ley le impone y de este último al primero del ejercicio efectivo de la renuncia en un momento previo o simultáneo a la entrega.

- Se renunciará a cada operación por sí misma, es decir, no es válida una renuncia previa a la exención para todas las operaciones de ese carácter que pudiera realizar un mismo sujeto pasivo, como también ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo en Sentencia de 13 de diciembre de 2006 (rec. núm. 4704/2001 [NFJ024910]).
- Es necesaria una declaración suscrita por el adquirente en el que este haga constar su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado en la adquisición de los correspondientes bienes, en cuanto es la que permite obtener seguridad jurídica al transmitente.

Dado que las partes declaran que la transmisión se encuentra sujeta a IVA, podría entenderse que el transmitente ha renunciado de forma tácita a la exención del IVA. No obstante lo anterior, no existe constancia de que el adquirente haya suscrito una declaración en la que haga constar que tiene derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, o bien que, no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

Por lo tanto, cabe concluir que no se han cumplido los requisitos legal y reglamentariamente establecidos para ejercitar la renuncia a la exención, por lo que la operación quedará sujeta y exenta del IVA.

Por otra parte, el artículo 62.9 de la LGT establece que el ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre estas.

Por otra parte, el artículo 42 del Reglamento General de Recaudación (RGR) regula las actuaciones a realizar en el supuesto de tributos incompatibles, una vez determinado por el órgano competente qué tributo es el procedente.

Por lo tanto, dado que el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción total del importe soportado indebidamente, no procede suspender el ingreso de la deuda del obligado tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso de que finalmente fuesen estimadas las alegaciones de la entidad, por entender que se cumplieron los requisitos legal y reglamentariamente establecidos para efectuar la renuncia a la exención contemplada en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, la autoliquidación presentada por el ITP y AJD, en la modalidad AJD-DN, correspondiente a la escritura pública de compraventa otorgada el 9 de noviembre de 2015, cuya base imponible declarada de la transmisión en la autoliquidación fue de 500.000 euros y la cuota ingresada de 7.500 euros, por aplicación del tipo de gravamen del 1,5%, no sería correcta, dado que el tipo de gravamen del ITP y AJD, en la modalidad documentos notariales, será del 1,8% en el caso de documentos en los que se haya renunciado a la exención en el IVA, conforme a lo dispuesto por el artículo 20.Dos de la LIVA, tal y como dispone el artículo 7 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Cataluña (en la redacción dada por Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos).

PARTE 4

Terminadas las obras en septiembre de 2016, han resultado un total de 75 plazas de aparcamiento de idéntica superficie; cada una representa una cuota de participación del 1,33 % sobre la total finca.

El año 2016, el valor catastral de la total finca es de 195.000 euros (122.800 € corresponden a la edificación y 72.200 al suelo).

En fecha 3 de octubre de 2016, la empresa Aparcamientos, SA ha vendido dos plazas de aparcamiento en favor del señor Coll, que las adquiere para su uso particular. El precio de cada plaza es de 12.000 euros. La compraventa se efectúa mediante escritura pública.

Pregunta:

¿Qué impuestos se han devengado por esta compraventa? Indique en cada caso quién es el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota.

SOLUCIÓN

La entrega de las plazas de garaje por la entidad promotora, en cuanto que no se trata de primera transmisión de edificaciones, estará sujeta pero exenta del IVA, al considerarse segunda o ulterior entrega de edificación, procediendo pues la tributación por la modalidad TPO del ITP y AJD, tal y como establece el artículo 7.1 A) del TRLITP y AJD.

Para poder aplicar la renuncia a la exención contemplada en el artículo 20.Dos de la LIVA, es necesario que el adquirente no sea un consumidor final.

Por otra parte, del análisis del artículo 31 del TRLITP y AJD se puede deducir que, en la modalidad AJD-DN, existe una cuota fija, determinada por el apartado 1, según el cual las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto; y una cuota gradual o variable, determinada por el apartado 2, el cual dispone la tributación a un tipo de gravamen aprobado por la comunidad autónoma o, en su defecto, por el aprobado por el Estado de las primera copias de escrituras y actas notariales, cuando:

- Tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contengan actos o contratos que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- Los mencionados actos o contratos no estén sujetos al ISD o a TPO y OS.

En este caso, se devengará solo la cuota fija de AJD-DN, ya que la cuota variable de AJD-DN es incompatible con TPO, tal y como establece el artículo 31.2 del TRLITP y AJD.

De conformidad con el artículo 8 del TRLITP y AJD, estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere (en este caso, el adquirente es el señor Coll).

La base imponible, de conformidad con el artículo 10 del TRLITP y AJD, estará constituida por el valor real del bien transmitido. A estos efectos, el valor real declarado por el obligado tributario puede ser objeto de comprobación por parte de la Administración tributaria competente.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 12.000 euros para cada una de las dos plazas de *parking*, y la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable (no hay reducciones sobre la base imponible, por lo que la base imponible y la base liquidable coinciden) el tipo que, conforme a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, haya sido aprobado por la respectiva comunidad autónoma.

En el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña, el artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro (en la redacción dada por el Decreto-Ley 3/2010, de 29 de mayo), establece que, en los términos del artículo 49.1 a) de la Ley 22/2009, la transmisión de inmuebles, para la modalidad TPO, tributa al tipo del 10%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 1.200 euros ($12.000 \text{ €} \times 10\%$) para cada una de las dos plazas de *parking*.

SUPUESTO PRÁCTICO 2

El 15 de diciembre de 2015, falleció el señor Antonio, de vecindad civil catalán y residente en Barcelona. Estaba casado, en régimen de separación de bienes, con la señora Berta, de 70 años. El causante y la señora Berta tenían dos hijos: Carmen, de 40 años, y David, de 45 años.

El señor Antonio no otorgó nunca testamento.

PARTE 1

En el momento de la muerte, su patrimonio estaba constituido por el piso de la calle Entença, que constituía su vivienda habitual y que los herederos valoran en 300.000 euros (valor del piso: 190.000 €); el apartamento de Salou, que valoran en 150.000 euros; un plan de jubilación de la Caja Cooperativa, de 150.000 euros; un fondo de inversión en el Banco Astur, con un saldo el día de la muerte de 150.000 euros; un plan de pensiones de 200.000 euros; 100 participaciones de la sociedad Tornillo, SL, dedicada a la ferretería, que valoran por su valor nominal en 800.000 euros, y 1.500 acciones del Banco Astur, con un valor oficial de cotización en el momento de la muerte de 150.000 euros.

No declaran ni deudas ni gastos deducibles.

Pregunta:

Calcular la base imponible de cada contribuyente de acuerdo con los datos que se le facilitan en esta parte 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 de la LISD 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 *ab intestato*, en defecto de testamento, a la masa hereditaria neta. Debemos tener en cuenta la existencia, además del Código Civil (CC), 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.

El valor real de las participaciones en el fondo de inversión en el Banco Astur, así como de las acciones del Banco Astur no origina problema alguno, al ser fácilmente comprobable por la cantidad que conste a la fecha de la muerte del causante.

En cambio, el cálculo del valor real de la vivienda habitual sí puede ocasionar mayores problemas. Cabe señalar que el contribuyente podría hacer uso, para determinar el valor fiscal del inmueble a adquirir, de la posibilidad que le confiere el artículo 90 de la LGT, según el cual cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

Esta información tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria.

Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario.

El interesado no podrá entablar recurso alguno contra la información comunicada. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.

La falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado.

Por otra parte, el artículo 18.4 de la LISD dispone que no se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado cuando el sujeto pasivo se hubiese ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el impuesto sobre el patrimonio neto.

Según el artículo 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del impuesto sobre el patrimonio, los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán 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.

Ahora bien, la no aplicación de sanción sobre la mayor valoración obtenida de la comprobación sobre la declarada, según las reglas de valoración del impuesto sobre el patrimonio, no debe llevar a la conclusión de que la valoración de los bienes se puede realizar aplicando los valores de la última declaración del impuesto sobre el patrimonio, dado que la valoración de los bienes a efectos del ISD debe referirse a la fecha de devengo del impuesto, que en el caso de adquisiciones *mortis causa* es el día de fallecimiento del causante, y no el día 31 de diciembre, que es la fecha de devengo del impuesto sobre el patrimonio y a la que van referidas las valoraciones de dicho impuesto que atienden al valor real o valor de mercado.

Por tanto, el único efecto en el ISD que se puede derivar de la utilización de las reglas de valoración establecidas en el impuesto sobre el patrimonio, a tenor de lo previsto en el apartado 4 del artículo 18 de la LISD, es el de evitar la sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado.

En cuanto al plan de jubilación de la Caja Cooperativa, cuyo importe asciende a 150.000 euros, constituye un seguro de vida para caso de muerte, por lo que tributará por el ISD.

En cuanto al plan de pensiones, de conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), tributará como rendimiento íntegro del trabajo en el IRPF, por lo que se trata de una renta sujeta al IRPF y, en consecuencia, no sujeta al ISD (art. 6.4 de la LIRPF).

En consecuencia, el valor real de todos los bienes y derechos asciende a 1.550.000 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

• Vivienda habitual	300.000 €
• Apartamento Salou	150.000 €
• Fondo de inversión Banco Astur	150.000 €
• Participaciones Tornillo SL	800.000 €
• Acciones Banco Astur	150.000 €

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.

Del supuesto no se desprende ninguna valoración distinta del ajuar doméstico por parte del contribuyente, por lo que lo valoraremos en el 3 % del importe del caudal relicto del causante, antes de la deducción de las cargas, deudas y gastos deducibles. El artículo 34.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones (RISD) dispone que, a los efectos de la aplicación del porcentaje del 3 %, no se incluirá en el caudal relicto el importe de las cantidades procedentes de seguros sobre la vida.

El valor del ajuar doméstico así calculado se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 1.321 del CC o de disposiciones análogas de derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3 % del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior (el art. 1.321 del CC señala que, fallecido uno de los cónyuges, las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber):

• Caudal relicto	1.550.000 €
• Ajuar doméstico (3% × 1.550.000 – 3% × 190.000)	40.800 €
• Bienes adicionales (art. 11 de la LISD)	0 €
• Masa hereditaria bruta	1.590.800 €

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 de la LISD 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 testamentaria o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarias 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 *ab intestato*, en defecto de testamento, a la masa hereditaria neta. Debemos tener en cuenta la existencia, además del CC, 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 CC de Cataluña, relativo a las sucesiones, publicado en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya (DOGC) el 17 de julio de 2008, y en el BOE el 7 de agosto de 2008.

El título IV de la Ley 10/2008 regula la sucesión intestada. El artículo 441.1 de la Ley 10/2008 regula la apertura de la sucesión intestada, señalando que la sucesión intestada se abre cuando una persona muere sin dejar heredero testamentario o en heredamiento, o cuando el nombrado o nombrados no llegan a serlo.

Por su parte, el artículo 441.2 de la Ley 10/2008 regula los llamamientos legales, señalando que, en la sucesión intestada, la ley llama como herederos del causante a los parientes por consanguinidad y por adopción y al cónyuge viudo o al conviviente en pareja estable superviviente en los términos, con los límites y en los órdenes establecidos en el CC de Cataluña, sin perjuicio, si procede, de las legítimas.

En defecto de las personas a que se refiere el párrafo anterior, sucede la Generalitat de Cataluña.

El cónyuge viudo o el conviviente en pareja estable superviviente, si no le corresponde ser heredero, adquiere los derechos establecidos por el artículo 442.3.1 de la Ley 10/2008.

El artículo 442.1 de la Ley 10/2008 regula la delación a los hijos, estableciendo que, en la sucesión intestada, la herencia se defiere primero a los hijos del causante, por derecho propio, y a sus descendientes por derecho de representación, sin perjuicio, si procede, de los derechos del cónyuge viudo o del conviviente en pareja estable superviviente.

Por su parte, el artículo 442.3 de la Ley 10/2008 regula la sucesión del cónyuge viudo y del conviviente en unión estable de pareja superviviente, estableciendo que el cónyuge viudo o el conviviente en pareja estable superviviente, si concurre a la sucesión con hijos del causante o descendientes de estos, tiene derecho al usufructo universal de la herencia, libre de fianza, si bien puede ejercer la opción de conmutación que le reconoce el artículo 442.5 de la Ley 10/2008.

Además, el artículo 442.4 de la Ley 10/2008 regula el usufructo universal, estableciendo que el usufructo universal del cónyuge o del conviviente en pareja estable se extiende a las legítimas, pero no a los legados ordenados en codicilo, a las atribuciones particulares ordenadas en pacto sucesorio a favor de otras personas ni a las donaciones por causa de muerte.

El usufructo universal se extingue por las causas generales de extinción del derecho de usufructo y no se pierde aunque se contraiga nuevo matrimonio o se pase a convivir con otra persona.

Por lo tanto, en el caso que nos ocupa, la herencia se defiere primero a los hijos del causante, por derecho propio, sin perjuicio de que el cónyuge viudo, al concurrir a la sucesión con hijos del causante, tiene derecho al usufructo universal de la herencia, libre de fianza.

Cálculo de la porción hereditaria individual del cónyuge viudo (usufructuario universal):

El artículo 26 a) de la LISD regula la valoración de los usufructos, disponiendo que en los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 % del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 % menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 % del valor total.

En consecuencia, el porcentaje que representa el usufructo vitalicio será el 19 % del valor del bien [70% – (70% – 19%)], mientras que la nuda propiedad representará el 81 % del valor real del bien. Por lo tanto, la porción hereditaria individual del cónyuge viudo asciende a 302.252 euros (1.590.800 × 19%).

Por otra parte, y suponiendo que el cónyuge viudo no es beneficiario del plan de jubilación de la Caja Cooperativa (se trata de un seguro de vida), la base imponible del cónyuge viudo asciende a 302.252 euros.

Cálculo de la porción hereditaria individual de Carmen (heredera universal):

El artículo 26 a) de la LISD regula la valoración del derecho de nuda propiedad, señalando que el mismo se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

El porcentaje que representa el usufructo será el 19% del valor del bien [70% – (70% – 19%)], mientras que la nuda propiedad representará el 81 % del valor real del bien, es decir, 1.288.548 € (81 % × 1.590.800). Por lo tanto, la porción hereditaria individual de Carmen asciende a 644.274 euros (1.288.548/2).

Por otro lado, y suponiendo que Carmen sea beneficiaria, junto con su hermano David, del plan de jubilación de la Caja Cooperativa (se trata de un seguro de vida), para determinar la base imponible, deberemos adicionar a la porción hereditaria individual la cantidad percibida como beneficiaria del seguro de vida (75.000 €, es decir, la mitad de 150.000 €), por lo que la base imponible de Carmen asciende a 719.274 euros:

Porción hereditaria individual	644.274 €
+ Seguro de vida	75.000 €
= Base imponible	719.274 €

Cálculo de la porción hereditaria individual de David (heredero universal):

El artículo 26 a) de la LISD regula la valoración del derecho de nuda propiedad, señalando que el mismo se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

El porcentaje que representa el usufructo será el 19% del valor del bien [70% – (70% – 19%)], mientras que la nuda propiedad representará el 81% del valor real del bien, es decir, 1.288.548 € (81% × 1.590.800). Por lo tanto, la porción hereditaria individual de David asciende a 644.274 euros (1.288.548/2).

Por otro lado, y suponiendo que David sea beneficiario, junto con su hermana Carmen, del plan de jubilación de la Caja Cooperativa (se trata de un seguro de vida), para determinar la base imponible, deberemos adicionar a la porción hereditaria individual la cantidad percibida como beneficiario del seguro de vida (75.000 €, es decir, la mitad de 150.000 €), por lo que la base imponible de David asciende a 719.274 euros:

Porción hereditaria individual	644.274 €
+ Seguro de vida	75.000 €
= Base imponible	719.274 €

PARTE 2

La Administración comprueba que el señor Antonio tenía, además, contratado un seguro de vida a favor de su esposa por valor de 600.000 euros, que ya había sido declarado y liquidado anteriormente, y que este seguro no se ha incluido en la autoliquidación de la herencia.

Pregunta:

¿Había que incluir de nuevo el seguro en la autoliquidación de la herencia a pesar de haber sido autoliquidada previamente? Razone la respuesta.

SOLUCIÓN

El artículo 35 de la LISD regula las liquidaciones parciales a cuenta que establecen que los interesados en sucesiones hereditarias podrán solicitar que se practique una liquidación parcial

del impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallaren en depósito y demás supuestos análogos.

Las liquidaciones parciales tendrán el carácter de ingresos a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate.

Por su parte, el artículo 89 del RISD establece que los sujetos pasivos que presenten la autoliquidación parcial deberán proceder posteriormente a presentar la autoliquidación por la totalidad de los bienes y derechos que hayan adquirido, en la forma prevista en los artículos 86 y 87 del RISD.

Por lo tanto, cabe concluir que sí que había que incluir de nuevo el seguro en la autoliquidación de la herencia, a pesar de haber sido autoliquidada previamente.

PARTE 3

A los tres meses de haber aceptado su participación en la herencia del señor Antonio, la señora Berta renuncia en escritura pública a su derecho de usufructo universal.

Pregunta:

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

SOLUCIÓN

Según disponen los apartados 1 y 2 del artículo 51 del RISD, al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una liquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda al adquirente según lo dispuesto en el artículo 42 del RISD.

Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquella, minorado, 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 citado artículo 42 y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

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, minorado, 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.

El apartado 6 del artículo 51 del RISD dispone que la renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales como donación del usufructuario al nudo propietario.

Ahora bien, el apartado 4 del artículo 51 del RISD establece que si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudos propietarios se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente solo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio (apartado 2 del art. 51 del RISD) y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo (apartado 6 del art. 51 del RISD).

En este caso, dado que la consolidación del dominio en las personas de David y Carmen, nudos propietarios, se produce por renuncia del usufructuario, es decir, por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, deberemos aplicar lo establecido en el apartado 4 del artículo 51 del RISD, por lo que los adquirentes (nudos propietarios) solo pagarán la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio (en función del valor atribuido al usufructo en la constitución, con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes) y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo (donación del usufructuario al nudo propietario).

PARTE 4

Tornillo, SL es una sociedad familiar dedicada a la fabricación de elementos de ferretería. Presenta un balance ajustado al Código de Comercio a la fecha de la muerte del causante que es el siguiente:

• Inversiones inmobiliarias	700.000 €
• Inversiones financieras	300.000 €
• Existencias	150.000 €
• Deudores	100.000 €
• Capital social	800.000 €

• Reserva legal	150.000 €
• Reservas voluntarias	50.000 €
• Acreedores a largo plazo	100.000 €
• Acreedores a corto plazo	150.000 €

El administrador único de la empresa era el causante, que tenía el 100% de las participaciones sociales.

El causante recibía únicamente retribuciones por su actividad como administrador de la sociedad.

Las inversiones inmobiliarias están constituidas únicamente por un apartamento en Menorca, heredado hace años de la madre del causante, que se aportó posteriormente a la sociedad. El apartamento siempre ha sido utilizado por la familia de manera exclusiva para el ocio.

Pregunta:

Vistos los datos facilitados en esta parte, ¿pueden disfrutar los contribuyentes de la reducción del 95% del valor de las participaciones sociales si los adjudicatarios se comprometen al mantenimiento de la actividad económica y de los elementos adquiridos en su patrimonio durante los cinco años siguientes a la muerte del causante? ¿Por qué?

SOLUCIÓN

El artículo 20.2 de la LISD regula las reducciones de la base imponible, en el caso de adquisiciones *mortis causa*, señalando en su letra c) que, en los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran estos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 95% del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

La normativa propia de la Comunidad Autónoma de Cataluña, siguiendo el mandato establecido en la normativa reguladora del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía (Ley 22/2009, de 18 de diciembre), determina qué reducciones mejoran las reducciones análogas establecidas en la normativa estatal, dividiéndolas en función de que la transmisión sea *mortis causa* (art. 1.2 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña) o *inter vivos* (art. 37.2 de la Ley 19/2010).

En el caso de adquisición *mortis causa* de participaciones, los artículos 10 a 14 de la Ley 19/2010, así como el artículo 2 del Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña, establecen que, en las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, puede aplicarse una reducción del 95 % del valor de las participaciones en entidades, o del 97 % en caso de adquisición de participaciones en sociedades laborales.

Estos porcentajes se aplican a la parte que corresponda en razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de cada entidad. Estas reglas se aplican, asimismo, a la valoración de la participación en entidades participadas para determinar el valor de las participaciones de la entidad tenedora.

En cuanto a las participaciones objeto de la reducción, la normativa se refiere simplemente a las participaciones en entidades, con cotización o sin cotización en mercados organizados. Sin embargo, para que estas participaciones sean idóneas a los efectos de practicar la reducción es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Tiene la consideración de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario aquella entidad en la cual, durante más de 90 días del año natural inmediatamente anterior a la fecha de la muerte del causante, más de la mitad del activo esté constituido por valores o más de la mitad del activo no esté afecto a actividades económicas.

Exclusivamente a estos efectos, el valor del activo y el valor de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas son los que se deducen de la contabilidad, siempre y cuando esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad.

- b) Que el porcentaje de participación del causante en el capital de la entidad constituya al menos el 5 %, computado individualmente, o el 20 %, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.

- c) Que el causante haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad, y haya percibido por esta tarea una remuneración que constituya al menos el 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.

A estos efectos se consideran funciones de dirección, que se tienen que acreditar de forma fehaciente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de presidente, director general, gerente, administrador, directores o directoras de departamento, consejeros y miembros del consejo de administración u órgano de administración equivalente, siempre que el cumplimiento de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

La mera pertenencia al consejo de administración, es decir, el simple nombramiento como consejero de la entidad no acredita el ejercicio de funciones de dirección. Si el ser miembro del consejo de administración solo implica su intervención cuando este consejo asume las funciones que según la normativa mercantil no son delegables, como la aprobación de las cuentas o la modificación de los estatutos sociales, pero no se interviene en la toma de decisiones, no se puede considerar que cumpla el requisito de ejercicio de funciones de dirección.

En cuanto a la percepción de remuneración por el ejercicio de estas funciones de dirección, hace falta que en el nombramiento del cargo o contrato conste expresamente que se satisfacen por este concepto.

A los efectos del cómputo de las remuneraciones por el ejercicio de funciones de dirección, se tiene en cuenta el año natural anterior a la muerte del causante.

- d) Que no se trate de participaciones en instituciones de inversión colectiva.

Tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los bienes inmuebles en los que se realiza la actividad; los bienes destinados a la oferta de servicios económicos y socioculturales para el personal al servicio de la actividad, salvo aquellos bienes destinados al ocio o tiempo libre o, en general, aquellos bienes de uso particular del titular de la actividad económica; y los demás elementos patrimoniales que sean necesarios para obtener los rendimientos de la actividad (en ningún caso tienen esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad ni los activos representativos de la cesión de capital a terceros). Se establece una regla especial en materia de afectación parcial, sin que en ningún caso sean susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles.

El desarrollo reglamentario del impuesto en Cataluña establece ciertas precisiones sobre este concepto de bienes afectos:

- 1.^a Se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica todos aquellos que se utilicen para los fines de esta actividad, de acuerdo con lo previsto en la normativa del IRPF, ya sean de titularidad exclusiva del titular de la actividad, como de titularidad compartida con el cónyuge.

2.^a En ningún caso se consideran bienes afectos a la actividad económica:

- a) Los destinados exclusivamente al uso personal de la persona transmitente o de su cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado o los que estén cedidos, por precio inferior al mercado, a personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo previsto en la Ley del impuesto sobre sociedades.
- b) Los que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, a menos que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante, es decir, que se utilicen para el ejercicio de la actividad económica y se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad.

Esta regla no es aplicable a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo en los supuestos siguientes:

- Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se consideran automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Real Decreto Legislativo 6/2015 (anexo I), así como los definidos como vehículos mixtos en el mismo anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todoterreno o tipo *jeep*.

- c) Los que sean de titularidad del causante, y no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar, salvo prueba en contrario.
- d) Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros; y los destinados al uso particular de la persona titular de la actividad, como los de esparcimiento o recreo.

Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entiende limitada a la parte de estos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, solo se consideran afectadas las partes de los elementos patrimo-

niales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso son susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales de carácter indivisible.

No se computan como valores no afectos los siguientes:

- Los poseídos en cumplimiento de 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, siempre y cuando se disponga a tales efectos de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no tenga la consideración de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Por otra parte, no se computan como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas los valores o elementos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre y cuando provengan de la realización de sus actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto durante el año en curso como durante los 10 años anteriores. A tales efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores que otorguen al menos un 5% y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, si al menos el 90% de los ingresos obtenidos por la entidad participada proceden de la realización de actividades económicas.

Por último, el artículo 14 de la Ley 19/2010 establece que el disfrute definitivo de la reducción queda condicionado al mantenimiento de los elementos adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.

Por lo tanto, cabe considerar como activos afectos a la actividad económica las existencias (150.000 €), los deudores (100.000 €), las inversiones financieras (300.000 €), así como el valor de las inversiones inmobiliarias, en la parte que no supera el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad (200.000 €, correspondiendo 150.000 € a reserva legal y 50.000 € a reservas voluntarias), lo que representa un porcentaje del 50%, de acuerdo con el siguiente cálculo:

$$\text{Porcentaje afectación} = \frac{\text{Activo afecto} - \text{Pasivo afecto}}{\text{Patrimonio neto}} = \frac{550.000 + 200.000 - 250.000}{1.000.000} = 50\%$$

En conclusión, la entidad Tornillo, SL no tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, dado que no se cumple el requisito de que más de la mitad del activo no esté afecto a actividades económicas (únicamente el 50% del activo no está afecto a actividades económicas).

En definitiva, cabe concluir que los contribuyentes podrán disfrutar de la reducción del 95% del valor de las participaciones sociales, siempre que se comprometan al mantenimiento de la actividad económica y de los elementos adquiridos en su patrimonio durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, dado que se cumplen los requisitos legalmente establecidos para poder aplicar dicha reducción:

- 1.º La entidad no tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, dado que más de la mitad del activo está afecto a actividades económicas.
- 2.º El porcentaje de participación del causante en el capital de la entidad constituye al menos el 5%, computado individualmente, o el 20%, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.
- 3.º El causante ha ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad, y ha percibido por esta tarea una remuneración que constituye al menos el 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.
- 4.º No se trata de participaciones en instituciones de inversión colectiva.

PARTE 5

Los causahabientes declaran el valor de las 100 participaciones sociales de Tornillo, SL, que conforman la totalidad del capital, por el valor nominal.

Pregunta:

Vistos los datos facilitados en la parte anterior, ¿se puede aceptar el valor declarado como valor real de las participaciones si se compara con su valor teórico contable? Razone la respuesta.

SOLUCIÓN

El valor nominal de las 100 participaciones en la entidad asciende a 800.000 euros, cantidad coincidente con el capital social de la entidad.

En cambio, el valor teórico de las participaciones que se deduce del balance asciende a 1.000.000 de euros, cantidad coincidente con el patrimonio neto de la entidad, que está formado por la suma de los siguientes componentes:

• Capital social	800.000 €
• Reserva legal	150.000 €
• Reservas voluntarias	50.000 €

Por lo tanto, el valor real de las participaciones en la entidad es el valor teórico contable, es decir, el que se deduce del balance de la entidad, y no el valor nominal, que es el valor declarado.

Por otra parte, la reducción del 95 % del valor de las participaciones se aplica a la parte que corresponda en razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de cada entidad:

$$\text{Porcentaje afectación} = \frac{\text{Activo afecto} - \text{Pasivo afecto}}{\text{Patrimonio neto}} = \frac{550.000 - 250.000}{1.000.000} = 30\%$$

Por lo tanto, la reducción a la que tendrán derecho los contribuyentes ascenderá al 30 % del 95 % del valor de las participaciones, es decir, 285.000 euros (1.000.000 € × 30 % × 95 %).

PARTE 6

Una vez presentada la autoliquidación, pero dentro de los seis meses desde el devengo del impuesto, la viuda recuerda que el causante era propietario de unas fincas y de unos depósitos bancarios en México DF.

Pregunta:

¿Qué obligaciones tributarias se manifiestan de nuevo para los obligados tributarios con respecto al ISD dentro del Estado español? Razone la respuesta.

SOLUCIÓN

El artículo 6 de la LISD regula 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, los obligados tributarios deberán 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 7

Pasado un año desde la aceptación de la herencia, los interesados, que habían disfrutado de la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante, venden el piso de la calle Entença.

Pregunta:

¿Qué obligaciones tributarias se manifiestan de nuevo para los obligados tributarios por el ISD? Razone la respuesta.

SOLUCIÓN

El artículo 20.2 de la LISD regula las reducciones de la base imponible, en el caso de adquisiciones *mortis causa*, señalando en su letra c) que, en los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda al cónyuge, ascendientes o descendientes de la persona fallecida, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el cau-

sante durante los dos años anteriores al fallecimiento, estuviese incluido el valor de la vivienda habitual de la persona fallecida, se aplicará una reducción del 95 % de su valor, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo, siempre que la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

Ahora bien, el propio apartado 2 del artículo 20 de la LISD establece que, en el caso de no cumplirse el requisito de permanencia, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

La normativa propia de la Comunidad Autónoma de Cataluña, siguiendo el mandato establecido en la normativa reguladora del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía (Ley 22/2009, de 18 de diciembre), determina qué reducciones mejoran las reducciones análogas establecidas en la normativa estatal.

A estos efectos, los artículos 17 a 19 de la Ley 19/2010, así como los artículos 3 y 4 del Real Decreto 414/2011, disponen que la reducción aplicable a la adquisición por causa de muerte de la vivienda habitual del causante es del 95 % del valor de la vivienda, con un límite de 500.000 euros por su valor conjunto, que debe prorratearse entre los sujetos pasivos en proporción a su participación, sin que el límite individual resultante del prorrateo entre los sujetos pasivos pueda ser menor de 180.000 euros.

Esta reducción se puede aplicar al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes y a los colaterales del causante.

El hecho de que la normativa no se refiera a afinidad o consanguinidad, ni a un grado de parentesco determinado, debe dar lugar al reconocimiento de la condición de beneficiario en los términos más amplios, si bien se exige que los parientes colaterales sean mayores de 65 años y hayan convivido con el causante como mínimo los dos años anteriores a su muerte.

Tiene la consideración de vivienda habitual la vivienda que cumpla los requisitos y se ajuste a la definición establecidos en la normativa del 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.

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 tuviera 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.

El disfrute definitivo de la reducción queda condicionado al mantenimiento de la vivienda, o de la vivienda subrogada de valor equivalente que pase a ser vivienda habitual del causante.

biente, en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.

La subrogación se aplica tanto si el importe resultante de la transmisión de la vivienda habitual del causante se ha destinado a adquirir la vivienda habitual del causahabiente, como si se ha destinado a amortizar el préstamo o crédito hipotecario concedido al causahabiente para la adquisición de su vivienda habitual. La subrogación debe producirse, en ambos casos, en el plazo de seis meses desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual del causante.

El desarrollo reglamentario del impuesto en esta comunidad autónoma impone dos requisitos a la subrogación:

- El causahabiente tiene que destinar la totalidad de la cantidad obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del causante a la adquisición de su propia vivienda, o a la amortización del préstamo o crédito hipotecario concedido para su adquisición. La parte del dinero no utilizado comporta la pérdida proporcional de la reducción aplicada.
- Se cumple el requisito de mantenimiento aunque la cantidad obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del causante sea inferior al valor declarado de aquel en el ISD, siempre y cuando se efectúe su reinversión en los términos establecidos en la norma.

Por lo tanto, dado que los interesados han incumplido el requisito de mantenimiento de lo adquirido durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante (venden el piso pasado un año desde la aceptación de la herencia), deberán pagar la parte del impuesto que hubiesen dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

SUPUESTO PRÁCTICO 3

En relación con la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2015, se dispone de los datos y antecedentes siguientes:

PARTE 1

La señora Bonmatí, de 52 años de edad y viuda desde el año 2014, solicita cita previa para que los servicios de atención presencial de la Agencia Tributaria le confeccionen la declaración de IRPF del ejercicio 2015.

Los datos que suministra al operador son los siguientes:

1. Durante todo el periodo impositivo, ha convivido con las siguientes personas:
 - a) Su hijo Pedro, nacido el 1 de julio de 2003.
 - b) Su hijo Juan, nacido el 30 de diciembre de 1992.
2. Durante el ejercicio 2015, la señora Bonmatí y sus hijos han obtenido las rentas e ingresos siguientes:
 - a) La señora Bonmatí:
 - Como trabajadora social del Consorcio de Bienestar Social del Alto Montañés, ha percibido unas retribuciones íntegras por importe de 52.000 euros; la Seguridad Social a cargo del trabajador es de 2.714 euros y el importe de las retenciones practicadas por la empresa a cuenta del IRPF es de 11.750 euros.
 - En concepto de pensión de viudedad, ha obtenido unas retribuciones íntegras de 8.000 euros abonadas por el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS).
 - Ha abonado al Colegio de Trabajadores Sociales de Cataluña una cuota de inscripción colegial no obligatoria por importe de 450 euros.
 - Por la participación en un concurso con fines publicitarios, ha obtenido un premio en metálico por importe de 3.000 euros.
 - b) Pedro ha sido beneficiario de una pensión de orfandad abonada por el INSS por un importe íntegro de 9.500 euros anuales.
 - c) Juan trabajó en una asesoría fiscal durante un mes, en condición de asalariado, y obtuvo:
 - Retribuciones íntegras por importe de 1.700 euros.
 - Seguridad Social a cargo del trabajador, 150 euros.
 - Retenciones a cuenta del IRPF, 55 euros.

Preguntas:

Razonar las respuestas.

1. Indicar las personas que podrían formar parte de la unidad familiar de la señora Bonmatí.

2. Respecto del ejercicio 2015, ¿cuál considera que será la opción más favorable de tributación para la señora Bonmatí?
3. ¿Respecto a qué descendientes podrá aplicar el mínimo familiar por descendientes, teniendo en cuenta que su hijo Juan presentará su declaración del impuesto?
4. Determinar el importe de los rendimientos netos reducidos del trabajo en el supuesto de que se opte por la opción de tributación conjunta.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

La tributación familiar se configura como un régimen alternativo al régimen general de tributación individual, presentando respecto de este unas características singulares.

Se regula en el título IX 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, en los artículos que van del 82 al 84.

La tributación conjunta es un régimen optativo frente al régimen general de tributación individual, teniendo en cuenta que:

- 1.º La opción solo la pueden ejercitar las personas físicas integrantes de una unidad familiar, según las modalidades establecidas en el artículo 82 de la LIRPF, que además habrán de tener, todas y cada una de ellas, la condición de contribuyentes por el IRPF, según lo dispuesto en los artículos 8, 9 y 10 de la LIRPF.
- 2.º La opción debe ser unánime, efectuada por todos los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes miembros de la citada unidad familiar se ven obligados a utilizar también este régimen de tributación.
- 3.º La opción por la tributación conjunta en un determinado periodo impositivo no vincula para periodos posteriores, en los que puede volverse a ejercitar o no.
- 4.º Ejercitada la opción por la tributación conjunta para un determinado periodo impositivo, ya no puede alterarse posteriormente respecto del mismo una vez finalizado el periodo reglamentario de declaración.

Salvo las excepciones legales establecidas, son aplicables al régimen opcional de tributación conjunta las normas reguladoras del régimen de tributación individual.

De conformidad con lo establecido en el artículo 82 de la LIRPF, podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

- 1.^a 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.^a 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 regla 1.^a del artículo 82 de la LIRPF.

La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año. En consecuencia, con carácter general, ni las situaciones existentes al principio del ejercicio ni las que se den a lo largo del mismo se van a tener en cuenta para determinar las existencias de una unidad familiar y su composición, si no son las concurrentes a 31 de diciembre.

Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo. Esta cautela obedece al hecho de que en ocasiones una misma persona podría reunir los requisitos para formar parte de unidades familiares diferentes, en cuyo caso solo deberá quedar integrada en una de ellas. No obstante, la LIRPF se limita a declarar la prohibición de la pertenencia simultánea a dos unidades familiares, sin prever unas reglas de prelación para determinar en cuál de ellas debe quedar preferentemente incluida la persona en la que concurra tal circunstancia.

Por lo tanto, de conformidad con lo establecido en el artículo 82 de la LIRPF, la unidad familiar estaría formada por la señora Bonmatí y su hijo menor de edad Pedro (se trata de la segunda modalidad de unidad familiar, prevista cuando no existe vínculo matrimonial).

APARTADO 2

La opción de tributación más favorable para la señora Bonmatí sería la tributación conjunta, por lo siguiente:

- 1.º Si bien, de conformidad con el artículo 84.5 de la LIRPF, las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta serán gravadas acumuladamente, la pensión de orfandad percibida por el hijo menor de edad (Pedro) está exenta, tal y como dispone el artículo 7 h) de la LIRPF, dado que se trata de un pensión de orfandad a favor de un menor de 22 años, percibida de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

- 2.º En la segunda de las modalidades de unidad familiar a que se refiere el artículo 82 de la LIRPF, la base imponible, con carácter previo a las reducciones establecidas en los artículos 51, 53, 54 y en la disposición adicional undécima de la LIRPF, se reducirá en 2.150 euros. A tal efecto, la reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

APARTADO 3

El artículo 58 de la LIRPF dispone que el mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de 25 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

- 2.400 euros anuales por el primero.
- 2.700 euros anuales por el segundo.
- 4.000 euros anuales por el tercero.
- 4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

Por lo tanto, procede la aplicación del mínimo por descendientes a que se refiere el artículo 58 de la LIRPF, tanto respecto de Juan como de Pedro, dado que en ambos casos los descendientes son menores de 25 años, conviven con el contribuyente y no obtienen rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros (hay que señalar que la pensión de orfandad percibida por Pedro está exenta, tal y como dispone el art. 7 h) de la LIRPF).

Ahora bien, el artículo 61 de la LIRPF regula las normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad, señalando en su apartado 2.º que no procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

Si bien Juan presenta declaración por el IRPF, las rentas que declara no son superiores a 1.800 euros, por lo que sí que procederá la aplicación del mínimo por descendientes.

APARTADO 4

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

De conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la LIRPF, se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su deno-

minación 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 el artículo 18 de la LIRPF, 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 periodo 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 de la LIRPF, 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, el artículo 20 de la LIRPF regula las reducciones sobre el rendimiento neto del trabajo, estableciendo que los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 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 11.250 euros: 3.700 euros anuales.
- b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 11.250 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 neto del trabajo reducido en tributación conjunta:

• Rendimiento íntegro	60.000 € (1)
• Reducción rendimiento íntegro	-0 € (2)
• Rendimiento íntegro reducido	60.000 €
• Gastos deducibles	-4.714 € (3)
• Rendimiento neto	55.286 €
• Reducción del rendimiento neto	-0 € (4)
• Rendimiento neto reducido	55.286 €

Notas

- (1) El rendimiento íntegro del trabajo, de conformidad con el artículo 17 de la LIRPF, ascenderá a 60.000 euros (52.000 € como trabajadora social y 8.000 € de la pensión de viudedad).
- (2) De conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la LIRPF, no procede reducir el rendimiento íntegro del trabajo en un 30%, al no tener un periodo de generación superior a dos años ni calificarse reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
- (3) Como gastos deducibles, tendríamos la Seguridad Social a cargo del trabajador (2.714 €), más 2.000 euros en concepto de otros gastos distintos de los anteriores

a que se refiere el artículo 19.2 f) de la LIRPF, por lo que el rendimiento neto del trabajo ascenderá a 55.286 euros.

Cabe señalar que no es gasto deducible la cuota satisfecha al Colegio de Trabajadores Sociales de Cataluña, dado que el requisito para la deducción del gasto es que la colegiación sea obligatoria para el desempeño de la actividad, y el enunciado indica que la cuota de colegiación no es obligatoria.

- (4) No procede aplicar la reducción sobre el rendimiento neto del trabajo a que se refiere el artículo 20 de la LIRPF, dado que la cuantía del rendimiento neto es superior a 14.450 euros, por lo que el rendimiento neto reducido del trabajo ascenderá a 55.286 euros.

PARTE 2

La señora Bonmatí presenta, en el plazo establecido, la autoliquidación que le confeccionan los servicios de atención presencial de la Agencia Tributaria. Posteriormente, considera que la autoliquidación presentada es incorrecta porque no había de incluir el importe derivado de la obtención del premio en metálico al ser una renta exenta de tributación.

Preguntas:

1. ¿Qué procedimiento tributario iniciará la señora Bonmatí?
2. Motive, con breve referencia a los hechos y fundamentos de derecho, el acuerdo resolutorio emitido por la Administración tributaria.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

El artículo 120.3 de la LGT dispone que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación presentada perjudica sus derechos e intereses legítimos, podrá instar la rectificación de la misma, de acuerdo con el procedimiento reglamentariamente establecido.

En este caso, los artículos 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspec-

ción tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), regulan el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones.

APARTADO 2

El artículo 128 del RGAT regula la terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, señalando que el procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado. El plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento será de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada.

En este caso, la interesada alega que el premio en metálico de 3.000 euros, obtenido por la participación en un concurso con fines publicitarios, es una renta exenta de tributación, por lo que considera que la autoliquidación presentada es incorrecta, porque no había de incluir esa renta.

El acuerdo resolutorio del procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones debe ser denegatorio, dado que el premio en metálico de 3.000 euros, obtenido por la participación en un concurso con fines publicitarios, constituye una ganancia de patrimonio sujeta y no exenta del IRPF, de conformidad con lo establecido en el artículo 33 de la LIRPF, a computar por su importe (3.000 €), y a integrar en la renta general y, posteriormente, en la base imponible general, al no derivar de la transmisión de un elemento patrimonial (art. 34 de la LIRPF).

PARTE 3

La señora Ripoll es plena propietaria de un inmueble de antigua construcción, que adquirió el 1 de marzo del año 2005, situado en la calle Montcanut, 3, de Barcelona. Este inmueble constituyó su residencia habitual hasta el 30 de junio de 2015, fecha en que se trasladó con su familia para residir en un apartamento que hasta entonces había sido la residencia de verano.

La señora Ripoll tiene serias dificultades de tesorería, por lo que el día 28 de diciembre de 2015 formalizó ante notario la transmisión de la residencia de la calle de Montcanut, 3, de Barcelona.

Datos referidos al inmueble objeto de transmisión:

- Fecha de compra: 1 de marzo de 2005.
- Valor de adquisición: 120.000 euros, de los que 60.000 fueron abonados con ahorros de la señora Ripoll, y el resto mediante la constitución de un préstamo hipotecario por un capital de 60.000 euros.

- Gastos inherentes a la adquisición de la vivienda (gastos de notaría, registro, impuestos...): 10.000 euros abonados con recursos propios de la señora Ripoll.
- Valor de transmisión: 200.000 euros.

Abona a la entidad inmobiliaria que le ha gestionado la venta del inmueble un 5% del valor de transmisión.

A la fecha de devengo del impuesto, no tiene constancia de que haya abonado más gasto asociado a la transmisión del inmueble.

Con el importe obtenido de la transmisión, cancela el préstamo hipotecario constituido para la adquisición de la vivienda. El saldo pendiente era el siguiente:

• Capital pendiente de amortizar	30.000 €
• Intereses generados de la deuda pendiente	1.300 €
• Total deuda con la entidad bancaria	31.300 €

Preguntas:

Razonar las respuestas.

1. El importe de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión del inmueble.
2. ¿La tributación de la ganancia o pérdida patrimonial podría acogerse a algún tipo de exención? En su caso, enuncie los requisitos para su aplicación en este caso concreto.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

En este caso, de conformidad con el artículo 34 de la LIRPF, al haberse producido la transmisión onerosa de un elemento patrimonial, la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se calculará por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión del elemento patrimonial.

De acuerdo con el artículo 35 de la LIRPF, el valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

Por su parte, el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión, en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

El valor de transmisión, de acuerdo con lo anterior, asciende a 190.000 euros, dado que la comisión por la venta del inmueble, cuyo importe asciende a 10.000 euros, es un gasto inherente a la transmisión, que debe deducirse.

El valor de adquisición, por su parte, asciende a 130.000 euros, dado que los gastos inherentes a la adquisición, cuyo importe asciende a 10.000 euros, deben adicionarse.

Por lo tanto, la señora Ripoll ha obtenido una ganancia patrimonial, cuyo importe asciende a 60.000 euros (190.000 € – 130.000 €).

APARTADO 2

El artículo 38 de la LIRPF regula las ganancias patrimoniales excluidas de gravamen en supuestos de reinversión, señalando que podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

A estos efectos, el artículo 41 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 (RIRPF), señala que la

re inversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis del RIRPF, que señala que se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Por otra parte, el artículo 41 del RIRPF establece que cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

Por lo tanto, el importe a reinvertir, a efectos de la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual del artículo 38 de la LIRPF, asciende a 160.000 euros (190.000 € – 30.000 €).

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que, en el caso de que la Sra. Ripoll fuese mayor de 65 años o persona en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, la ganancia patrimonial obtenida estaría exenta, tal y como establece el artículo 33.4 b) de la LIRPF.

SUPUESTO PRÁCTICO 4

En fecha 15 de enero de 2015, la señora Carmina murió a la edad de 94 años. En fecha 22 de julio de 2016, su hija Carmina, única heredera, presenta la autoliquidación del ISD correspondiente a la herencia de su madre, con una cuota a ingresar de 52.000 euros, sin haber solicitado prórroga y sin que la Administración haya practicado actuación en relación con este hecho imponible:

PARTE 1

En el momento de presentar la autoliquidación la señora Carmina ha ingresado los 52.000 euros.

Pregunta:

¿Qué consecuencias tiene la presentación en cuanto a obligaciones tributarias accesorias?

SOLUCIÓN

De conformidad con lo establecido en el artículo 67 del RISD, la declaración se presentará, cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el plazo de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento.

Por tanto, la presentación de la autoliquidación ha sido efectuada una vez transcurrido el referido plazo, por lo que será de aplicación el artículo 27 de la LGT, que regula los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. En este caso, dado que la presentación de la autoliquidación se ha efectuado una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20% y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación (16 de julio de 2016) hasta el momento en que la declaración se haya presentado (22 de julio de 2016).

Por otra parte, cabe señalar que el recargo del 20% (cuyo importe ascenderá a 10.400 €, es decir, el 20% de 52.000 €) se reducirá en el 25%, siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo (el 75%) en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LIRPF abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo, dado que se ha realizado el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea (52.000 €) al tiempo de su presentación.

PARTE 2

En caso de que la señora Carmina no dispusiera de recursos líquidos ni de bienes de fácil realización, presentara la autoliquidación mencionada sin ingreso y solicitara a la Administración pagar la deuda de manera fraccionada durante dos años y medio:

Preguntas:

1. ¿Hay que aportar garantía para el aplazamiento solicitado por la señora Carmina? Razone la respuesta.
2. Aparte del fraccionamiento solicitado por la interesada, que entraría dentro del supuesto de normativa general, ¿qué modalidades de aplazamiento y fraccionamiento de las previstas en la normativa específica del impuesto serían aplicables, y con qué condiciones?

SOLUCIÓN

APARTADO 1

De conformidad con lo establecido en los artículos 65 y 82 de la LGT, para poder aplazar o fraccionar el pago de la deuda tributaria, el contribuyente deberá aportar una garantía. Ahora bien, en algunos casos, la aportación de garantías se dispensa total o parcialmente:

- 1.º Por un lado, las deudas inferiores a la cifra fijada por la normativa tributaria, generalmente mediante una orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, en consideración a la naturaleza diferente de dichas deudas. Ahora bien, según dispone el artículo 82.2 a) de la LGT, esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación. El artículo 2 de la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros.
- 2.º Por otro lado, cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

En el caso que nos ocupa, la cuota a ingresar asciende a 52.000 euros, cantidad superior a 30.000 euros, por lo que la señora Carmina deberá aportar una garantía para el aplazamiento solicitado.

APARTADO 2

De conformidad con lo establecido en el artículo 38 de la LISD, los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto podrán acordar el aplazamiento, por término de hasta un año, del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre que no exista inventariado efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas y se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago. La concesión del aplazamiento implicará la obligación de abonar el interés de demora correspondiente.

En los mismos supuestos y condiciones, los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto podrán acordar el fraccionamiento de pago, en cinco anualidades como máximo, siempre que se garantice el pago en la forma que reglamentariamente se determine. A estos efectos, el artículo 83 del RISD exige que se acompañe compromiso de constituir garantía suficiente que cubra el importe de la deuda principal e intereses de demora, más un 25% de la suma de ambas partidas. La concesión definitiva del fraccionamiento quedará subordinada a la constitución de la garantía.

El artículo 72 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña (publicada en el DOGC en fecha 11 de junio de 2010 y en el BOE en fecha 8 de julio de 2010), señala que el aplazamiento y el fraccionamiento del pago del ISD se rigen por las normas que establece la normativa general sobre recaudación vigente en Cataluña, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 73 a 75 de la Ley 19/2010.

Por su parte, el artículo 73.1 de la Ley 19/2010 dispone que los órganos de la Agencia Tributaria de Cataluña competentes en materia de gestión del ISD pueden acordar, a solicitud del contribuyente, un aplazamiento de hasta un año del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre y cuando el inventario de la herencia no comprenda suficiente dinero efectivo o bienes fácilmente realizables para pagar las cuotas liquidadas y siempre que el aplazamiento se solicite antes de que finalice el plazo reglamentario de pago. La concesión del aplazamiento implica la obligación de satisfacer el correspondiente interés de demora.

Alternativamente, a solicitud de la persona interesada, y siempre que lo autorice la dirección general competente en materia de patrimonio, previo informe favorable del departamento o entidad competente en función del uso del bien inmueble que se ofrece, los órganos de gestión mencionados pueden acordar que el pago se efectúe mediante bienes inmuebles constitutivos de la herencia.

El artículo 75 de la Ley 19/2010 regula otros supuestos especiales disponiendo que, en los términos y con las condiciones que se establezcan por reglamento, puede acordarse el fraccionamiento o el aplazamiento del pago de las autoliquidaciones y liquidaciones practicadas a raíz de la transmisión por herencia, legado o donación de los bienes a que hacen referencia las secciones tercera a décima del capítulo I del título I y las secciones primera, segunda, tercera y quinta del capítulo único del título II.

La disposición transitoria segunda de la Ley 19/2010 dispone que, con carácter excepcional, el aplazamiento que concedan los órganos de gestión de la Administración tributaria en virtud del artículo 73.1 de la Ley 19/2010 puede ser de hasta dos años en el caso de las cuotas del ISD correspondientes a hechos imponibles devengados en el periodo que va del 1 de agosto de 2009 al 31 de diciembre de 2015.

Esta disposición transitoria segunda de la Ley 19/2010 ha sido recientemente modificada por la Ley 2/2016, de 2 de noviembre, de modificaciones urgentes en materia tributaria, ampliando el plazo (hasta el 31 de diciembre de 2017) para poder aplicar el aplazamiento excepcional a dos años, concedido por los órganos de gestión de la Administración tributaria, en los casos de falta de liquidez de la herencia.

PARTE 3

La señora Carmina decide ofrecer como garantía del fraccionamiento solicitado un apartamento de su propiedad situado en Playa de Aro (finca registral 17877), con una valoración suficiente.

En la resolución, notificada en fecha 15 de septiembre de 2016, se le concede un fraccionamiento de 10 trimestres con vencimiento a partir del 20 de octubre de 2016, condicionado a la constitución de la garantía hipotecaria del apartamento mencionado.

Por tanto, en cumplimiento del acuerdo concedido, la señora Carmina constituye hipoteca sobre la finca registral 17877 a favor de la Agencia Tributaria de Cataluña en fecha 3 de octubre de 2016 y seguidamente la presenta en el Registro de la Propiedad de Sant Feliu de Guíxols. Una vez inscrita en el Registro de la Propiedad, la presenta a la Agencia Tributaria de Cataluña en fecha 15 de noviembre de 2016.

Preguntas:

1. Indicar los conceptos que integran el importe a garantizar.
2. En el supuesto de que no se formalizara la garantía en el plazo legalmente establecido, ¿cuáles serían las consecuencias?

SOLUCIÓN

APARTADO 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 48.2 del RGR, la garantía cubrirá el importe de la deuda en periodo voluntario, de los intereses de demora que genere el aplazamiento y un 25% de la suma de ambas partidas.

APARTADO 2

El artículo 48 del RGR establece que la garantía deberá formalizarse en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización.

Transcurrido el plazo de dos meses sin haberse formalizado las garantías, y siempre que la solicitud hubiera sido presentada en periodo voluntario de ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

Se procederá a la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin del plazo para la formalización de las garantías sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT.

PARTE 4

En fecha 21 de noviembre de 2016 y en referencia a la autoliquidación presentada por la señora Carmina por la herencia de su madre, el órgano gestor inicia un procedimiento de comprobación limitada que finaliza con una resolución administrativa de liquidación a nombre de la señora Carmina con una cuota a ingresar de 50.000 euros. La resolución se notifica a la interesada en fecha 20 de enero de 2017.

Preguntas:

1. ¿Cuál es el plazo de pago en periodo voluntario?
2. ¿Cuál sería la fecha final de presentación de recurso de reposición contra la liquidación?

SOLUCIÓN

APARTADO 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 62.2 de la LGT, dado que la notificación de la liquidación se ha realizado entre los días 16 y último del mes de enero, el plazo de pago abarcará el periodo comprendido desde la fecha de recepción de la notificación (20 de enero de 2017) hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente (6 de marzo de 2017, dado que el día 5 de marzo de 2017 coincide con un domingo).

APARTADO 2

Según lo que dispone el artículo 223 de la LGT, el plazo para la interposición del recurso de reposición será de un mes a contar a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible.

Por lo tanto, habiéndose notificado la liquidación en fecha 20 de enero de 2017, el plazo de interposición del recurso de reposición finalizará el 20 de febrero de 2017.

PARTE 5

En fecha 22 de enero de 2017, la señora Carmina presenta una reclamación económico-administrativa contra la liquidación de 50.000 euros, sin presentación previa de recurso de reposición.

Pregunta:

¿Qué tipo de garantías puede aportar la señora Carmina para obtener la suspensión automática de la ejecución de la liquidación?

SOLUCIÓN

De conformidad con el artículo 224.2 de la LGT, las garantías necesarias para obtener la suspensión automática serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

PARTE 6

En fecha 20 de junio de 2018, el tribunal económico-administrativo notifica a la señora Carmina resolución en la que desestima las pretensiones de la interesada y confirma la liquidación recurrida.

Pregunta:

En el supuesto de que haya aportado garantía para obtener la suspensión, ¿por qué periodo y tipo debe pagar la señora Carmina intereses suspensivos?

SOLUCIÓN

Por una parte, el artículo 240 de la LGT dispone que la duración del procedimiento en la vía económico-administrativa, en cualquiera de sus instancias, será de un año contado desde la interposición de la reclamación.

Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de la LGT.

Por lo tanto, el periodo de cómputo de intereses de demora abarcará el periodo comprendido entre el 7 de marzo de 2017 (fecha de inicio del periodo ejecutivo) y el 22 de enero de 2018 (fecha de finalización del transcurso del plazo de un año desde la interposición de la reclamación), sin que puedan exigirse intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el 23 de enero de 2018 y la fecha de notificación de la resolución del tribunal económico-administrativo (20 de junio de 2018).

Por otra parte, por lo que se refiere al tipo de interés, el artículo 26.6 de la LGT dispone que el interés de demora será el interés legal del dinero vigente en el periodo impositivo, incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de presupuestos generales del Estado disponga otra cosa. No obstante, en el caso de suspensión de deudas garantizadas mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o bien mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.

PARTE 7

Además, la señora Carmina tiene pendientes de pago las deudas siguientes, no garantizadas, gestionadas por la Agencia Tributaria de Cataluña:

- Acta de conformidad por el ITP y AJD, por una operación inmobiliaria llevada a cabo en el año 2013. El acta se firmó en fecha 10 de febrero de 2016, con una cuota a ingresar de 12.000 euros.
- Sanción del Departamento de Interior de la Generalitat, notificada en periodo voluntario en fecha 18 de marzo de 2016, por una cuota a ingresar de 360 euros.

Preguntas:

En referencia a la deuda por ITP y AJD:

1. Si la contribuyente no ha recibido antes ningún acuerdo del órgano competente para liquidar, ¿cuándo se produce el vencimiento del plazo voluntario de ingreso de la deuda reflejada en el acta de la inspección? Razone la respuesta.

2. Si el ingreso total se efectúa el 16 de mayo de 2016, antes de la fecha de notificación de la providencia de apremio, ¿qué obligaciones tributarias accesorias se devengan?

SOLUCIÓN

APARTADO 1

De conformidad con el artículo 156.3 de la LGT, se entenderá producida y notificada la liquidación, de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los contenidos a que se refiere el artículo.

Habiéndose firmado el acta el 10 de febrero de 2016, la liquidación derivada del acta se entenderá producida y notificada el 11 de marzo de 2016, por lo que el periodo voluntario de pago, de acuerdo con el artículo 62.2 de la LGT, finalizará el 20 de abril de 2016.

APARTADO 2

El inicio del periodo ejecutivo, que se producirá el 21 de abril de 2016, determinará, de conformidad con el artículo 161 de la LGT, el devengo de los correspondientes recargos del periodo ejecutivo, así como de los intereses de demora.

Dado que la liquidación se ingresa en fecha 16 de mayo de 2016, es decir, una vez iniciado el periodo ejecutivo pero antes de la notificación de la providencia de apremio, procede aplicar el recargo ejecutivo del 5% (600 €, es decir, el 5% de 12.000 €), sin que proceda exigir los intereses de demora del periodo ejecutivo, al resultar incompatibles con el recargo ejecutivo, tal y como dispone el artículo 28 de la LGT.

PARTE 8

En fecha 10 de julio de 2016, la señora Carmina ha recibido en el domicilio donde reside la providencia de apremio de las deudas mencionadas.

Pregunta:

En referencia a la sanción, ¿cuándo se produce el vencimiento del plazo de ingreso abierto con la notificación de la providencia de apremio?

SOLUCIÓN

El artículo 62.5 de la LGT dispone que, una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, si la notificación de la providencia de apremio se produce entre los días 1 y 15 de cada mes, el plazo de pago finalizará el día 20 de dicho mes.

Por lo tanto, habiendo sido notificada la providencia de apremio el 10 de julio de 2016, el plazo de ingreso abierto con la notificación de la providencia de apremio finalizará el 20 de julio de 2016.

PARTE 9

En fecha 15 de julio de 2018, a causa de un desgraciado accidente mientras practicaba submarinismo en la Costa Brava, la señora Carmina muere, a la edad de 64 años. Deja como única heredera su hija Anna, que acepta la herencia de forma pura y simple.

A la fecha de fallecimiento de la señora Carmina, han quedado pendientes de pago las deudas de 12.000 euros (ITP y AJD) y 360 euros (sanción).

Pregunta:

¿Qué actuaciones puede hacer la Administración y cómo debe proceder para hacer efectivo el cobro de las deudas?

SOLUCIÓN

De conformidad con el artículo 39 de la LGT, a la muerte de los sujetos pasivos, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos. En ningún caso se transmitirán las sanciones.

Por otra parte, el artículo 127 del RGR dispone que habrá que notificar al sucesor requerimiento de pago de la deuda, con subrogación en el mismo estado en que se encontraba la deuda en el momento del fallecimiento.

En el caso que nos ocupa, dado que el fallecimiento se ha producido una vez transcurrido el plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT para las deudas apremiadas, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda apremiada y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.

PARTE 10

Dado que la señora Anna no ha satisfecho completamente los importes pendientes de su madre, el órgano competente de la Agencia Tributaria de Cataluña dicta orden de embargo del salario que le consta gracias a la información obtenida de la Seguridad Social. La empresa donde trabaja la señora Anna, que satisface los salarios el último día de cada mes, recibe la notificación de la orden de embargo, atiende la orden comunicando el importe líquido a percibir mensualmente por la obligada al pago, comienza a retener las cantidades procedentes en la nómina y hace el ingreso a la Agencia Tributaria de Cataluña. La señora Anna también recibe la notificación de la diligencia de embargo del salario.

Preguntas:

1. ¿Está sujeto a alguna limitación el embargo practicado?
2. En relación con la deuda de su madre, doña Anna no está de acuerdo con el embargo del salario y decide presentar recurso de reposición contra la diligencia de embargo alegando la falta de notificación de la liquidación inicial. ¿Qué respuesta ha de dar la Administración a esta impugnación?

SOLUCIÓN

APARTADO 1

El artículo 82 del RGR regula el embargo de sueldos, salarios y pensiones, señalando que el embargo de sueldos, salarios y pensiones se efectuará teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC).

Por otra parte, el artículo 607 de la LEC regula el embargo de sueldos y pensiones, disponiendo que es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional.

Los salarios, sueldos, jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a esta escala:

- 1.^a Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30%.
- 2.^a Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercer salario mínimo interprofesional, el 50%.

- 3.^a Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60%.
- 4.^a Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo interprofesional, el 75%.
- 5.^a Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90%.

APARTADO 2

La falta de notificación de la liquidación inicial es uno de los motivos tasados de oposición a la providencia de apremio, tal y como establece el artículo 167.3 de la LGT.

En cuanto a la diligencia de embargo, el artículo 170.3 de la LGT regula los motivos de oposición a la misma, no figurando entre los mismos la falta de notificación de la liquidación inicial, por lo que el recurso de reposición no prosperará.

Cabe señalar, a este respecto, que el artículo 170.3 de la LGT señala como uno de los motivos de oposición a la diligencia de embargo la falta de notificación de la providencia de apremio, y aquí el motivo alegado es la falta de notificación de la liquidación inicial.

Preguntas:

1. De acuerdo con la información del enunciado, ¿por qué hay que entender que, en principio, la autoliquidación es incorrecta?
2. ¿Cuál es el procedimiento de comprobación que hay que iniciar? ¿Habría que llevar a cabo alguna formalidad para iniciarlo?
3. Haga una propuesta de liquidación y cuantifique el importe de la deuda resultante.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

Un mismo contrato o negocio jurídico no puede tributar simultáneamente por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITP y AJD y por el IVA. En efecto, muchas de las operaciones que *a priori* constituyen hecho imponible de TPO (transmisión de bienes y derechos) también pueden constituir hecho imponible del IVA si el sujeto pasivo que realiza la transmisión es sujeto pasivo del IVA (arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido –IVA–), en cuyo caso estaríamos ante una entrega de bienes sujeta al IVA.

En este sentido, el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (TRLITP y AJD), dispone que no estarán sujetas al concepto de TPO las transmisiones de bienes cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes sujetas al IVA. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el IVA. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la TPO no quede sujeta al IVA.

Por su parte, el artículo 4.4 de la LIVA señala que las operaciones sujetas al IVA no estarán sujetas al concepto TPO del ITP y AJD.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto

pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos de la LIVA.

Por tanto, la primera operación que debemos efectuar al analizar un contrato o negocio jurídico es comprobar si los mismos están sujetos al IVA por constituir hecho imponible del impuesto como entrega de bienes o prestación de servicios. Si la operación está sujeta a IVA, ya no quedará sujeta al concepto TPO, aunque dicha prestación o entrega esté exenta del IVA.

No obstante, en los supuestos de entrega de bienes inmuebles, aunque la operación esté sujeta y exenta de IVA, podrá tributar por el concepto TPO (salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención, en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el art. 20.Dos de la LIVA).

En principio, la autoliquidación practicada por el contribuyente es incorrecta, y ello porque de los datos del enunciado se desprende que la operación de venta de la nave industrial está sujeta y exenta del IVA, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, al tratarse de la segunda entrega de una edificación (el enunciado del supuesto nos indica que el transmitente había adquirido la nave, por compra a la constructora Femnaus, SA, el 1 de enero de 2005).

APARTADO 2

El artículo 131 d) de la Ley General Tributaria (LGT) dispone que la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos, entre otros supuestos, cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

Dado que el requerimiento a efectuar por la Administración tributaria, consistente en la aclaración y justificación de la sujeción al IVA de la operación de transmisión de la nave industrial, se refiere al desarrollo de una actividad económica, no procede el inicio de un procedimiento de verificación de datos, sino el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, en los términos señalados en los artículos 136 a 140 de la LGT.

Así, el artículo 136 de la LGT establece que, en el procedimiento de comprobación limitada, 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.

Por otra parte, el artículo 137 de la LGT dispone que el inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Ahora bien, cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

APARTADO 3

La propuesta de liquidación sería por el concepto TPO, siendo la base imponible, de conformidad con el artículo 10 del TRLITP y AJD, el valor real del bien transmitido. A estos efectos, el valor real declarado por el obligado tributario puede ser objeto de comprobación por parte de la Administración tributaria competente.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 500.000 euros, y la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable (no hay reducciones sobre la base imponible, por lo que la base imponible y la base liquidable coinciden) el tipo que, conforme a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, haya sido aprobado por la comunidad autónoma.

En el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña, el artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro (en la redacción dada por el Decreto-Ley 3/2010, de 29 de mayo), establece que, en los términos del artículo 49.1 a) de la Ley 22/2009, la transmisión de inmuebles, para la modalidad TPO, tributa al tipo del 10%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 50.000 euros ($500.000 \text{ €} \times 10\%$).

Por otra parte, del análisis del artículo 31 del TRLITP y AJD se puede deducir que, en la modalidad AJD-DN, existe una cuota fija, determinada por el apartado 1, según el cual las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto; y una cuota gradual o variable, determinada por el apartado 2, el cual dispone la tributación a un tipo de gravamen aprobado por la comunidad autónoma o, en su defecto, por el aprobado por el Estado de las primera copias de escrituras y actas notariales, cuando:

- Tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contengan actos o contratos que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- Los mencionados actos o contratos no estén sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) o a TPO y operaciones societarias (OS).

En conclusión, nos encontramos ante una transmisión de un bien sujeta y exenta del IVA (art. 20.Uno.22.º de la LIVA), por lo que conforme a los artículos 7.5 del TRLITP y AJD y 4.4 de la LIVA, está sujeta a la modalidad TPO. En este caso se devengará solo la cuota fija de AJD-DN, ya que la cuota variable de AJD-DN es incompatible con TPO, tal y como establece el artículo 31.2 del TRLITP y AJD.

Por otra parte, la autoliquidación presentada por el ITP y AJD, en la modalidad de AJD-DN, siendo la base imponible declarada de la transmisión en la autoliquidación de 500.000 euros y la cuota ingresada de 7.500 euros, por aplicación del tipo de gravamen del 1,5%, resulta improcedente, al ser incompatible con la modalidad TPO, por lo que procederá la devolución del importe indebidamente ingresado por el contribuyente (7.500 €), junto con los correspondientes intereses de demora, todo ello en virtud del artículo 31 de la LGT, que regula la devolución de ingresos indebidos.

PARTE 2

En el trámite de alegaciones del procedimiento iniciado, el representante de Aparcamientos, SA señala que, con el fin de adecuar la nave como aparcamiento y efectuar la venta de las plazas de aparcamiento que resultaran, la empresa realizó las obras y gastos que se detallan a continuación por un importe total de 180.000 euros (aporta las facturas correspondientes):

- Estudio de arquitectura, 25.000 euros.
- Cambio del sistema eléctrico e iluminación, 40.000 euros.
- Mejora de los accesos e instalación de puertas basculantes accionadas con mando a distancia, 35.000 euros.
- Elementos de seguridad, antiincendio y de vigilancia, 70.000 euros.
- Señalización y pintura, 10.000 euros.

De acuerdo con estos hechos, el representante del contribuyente sostiene que se trata de obras de rehabilitación, por lo que considera que la autoliquidación es correcta.

Pregunta:

Informar sobre si procede o no estimar las alegaciones del representante del contribuyente. Razone la respuesta.

SOLUCIÓN

La calificación de un determinado proyecto de obras como de rehabilitación a efectos del impuesto determina los siguientes efectos:

- En primer lugar, permite la aplicación del tipo impositivo reducido del 10% a la ejecución de obra que se desarrolle como consecuencia del mismo, tal y como dispone el artículo 91.3.1.º de la LIVA.
- En segundo lugar, excluye la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.22.º A) de la LIVA a la entrega de las edificaciones que vayan a ser objeto de rehabilitación.
- Finalmente, cuando la edificación rehabilitada se transmita, tendrá lugar una entrega de bienes sujeta y no exenta del impuesto.

Resulta, pues, necesario concretar cuándo un proyecto de obras puede calificarse como de rehabilitación.

El artículo 20.Uno.22.º, letra B), de la LIVA dispone lo siguiente:

«A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquella durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo».

Por tanto, para determinar si las obras realizadas son de rehabilitación, habrá que actuar en dos fases:

1.^a En primera instancia, será necesario determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo. Este requisito se entenderá cumplido cuando más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

A estos efectos, resultará necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

2.^a Si se cumple el requisito establecido en la primera fase, se procederá a analizar el cumplimiento del requisito cuantitativo, esto es, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25% del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

El citado artículo 20.Uno.22.º B) de la LIVA termina definiendo las obras análogas a las de rehabilitación en los siguientes términos:

«Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

- b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados».

En cuanto a las obras conexas, su definición es la siguiente:

«Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a estas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables».

Con independencia del coste de las reparaciones o reconstrucciones y su relación con el valor del edificio, para que dichas operaciones tengan la consideración de «rehabilitación» a efectos del IVA, es necesario que cumplan el requisito señalado por el precepto, a saber, que consistan en la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación (edificaciones, fachadas, cubiertas o elementos estructurales análogos), de manera que las operaciones de reacondicionamiento, mejora o reforma de la edificación, por elevado que sea el importe de su coste, no tendrán el carácter de «rehabilitación» a efectos del IVA. Tal ocurrirá con las obras consistentes en la redistribución del espacio interior, cambio o modernización de instalaciones de fontanería, calefacción, electricidad, gas, solado, alicatado, carpintería, bajada de techos...

Visto lo expuesto en los párrafos anteriores, y de los datos que constan en el enunciado, se desprende que las obras realizadas no cumplen todos los requisitos para ser consideradas obras de rehabilitación, puesto que, aunque en principio el coste de dichas obras excede del 25 % del precio de adquisición de la edificación original, no queda suficientemente acreditado que las par-

tidas de obra correspondientes a la modificación, tratamiento y consolidación de elementos estructurales (estructuras, cubiertas, fachadas) supongan la parte principal de dicha obra, y sí que una parte importante corresponde a la reforma y redistribución de la edificación.

PARTE 3

Subsidiariamente, y para el caso de que no fueran estimadas las alegaciones anteriores, el representante alega la sujeción y efectiva tributación al IVA de la compraventa, porque Aparcamientos, SA tiene derecho a la deducción total del IVA soportado por esta operación. Dado el objeto del procedimiento iniciado, el interesado solicita la suspensión del procedimiento hasta que no se determine cuál es el tributo que resulta exigible.

Pregunta:

Informar sobre si procede o no estimar esta alegación y qué efectos tiene la solicitud de suspensión que pide el interesado. Razone la respuesta.

SOLUCIÓN

En principio, la autoliquidación practicada por el contribuyente es incorrecta, y ello porque de los datos del enunciado se desprende que la operación de venta de la nave industrial está sujeta y exenta del IVA, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, al tratarse de la segunda entrega de una edificación (el enunciado del supuesto nos indica que el transmitente había adquirido la nave, por compra a la constructora Femnaus, SA, el 1 de enero de 2005).

Ahora bien, la exención contemplada en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA puede ser objeto de renuncia por parte del transmitente. La posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producidas por las exenciones, ya que estas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el ITP. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación.

El artículo 20.Dos de la LIVA establece la posibilidad de renunciar por el sujeto pasivo (el transmitente), entre otras, a la exención relativa al número 22.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA, en la forma y con las condiciones que se determinan reglamentariamente, cuando:

- El adquirente sea un sujeto pasivo del impuesto.
- Actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.
- Tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando, no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

Al efecto, el artículo 8 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, establece como condiciones para esa renuncia:

- Que la misma se realice de forma previa o simultánea a la entrega. En cuanto al ejercicio de esta renuncia debe matizarse, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que no debe por qué contenerse necesariamente en la escritura de compraventa y, de otra parte, la renuncia efectuada por el transmitente no tiene por qué ser expresa, pues bastará con hacer constar la tributación por IVA (STS, entre otras, de 13 de diciembre de 2006, rec. núm. 4704/2001 [NFJ024910]).

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 3 de mayo de 2007 (R. G. 2486/2005 [NFJ026741]), ha señalado que la renuncia a la exención es un acto *inter partes* que debe ser expreso, con constancia por escrito, pero que no requiere comunicación alguna a la Administración tributaria ni tampoco debe constar necesariamente en documento público, ya que ello no viene exigido por precepto alguno. Por tanto, sería necesario y suficiente un acto fehaciente en el que se produzca la comunicación por parte del adquirente al transmitente del cumplimiento de los requisitos que la ley le impone y de este último al primero del ejercicio efectivo de la renuncia en un momento previo o simultáneo a la entrega.

- Se renunciará a cada operación por sí misma, es decir, no es válida una renuncia previa a la exención para todas las operaciones de ese carácter que pudiera realizar un mismo sujeto pasivo, como también ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo en Sentencia de 13 de diciembre de 2006 (rec. núm. 4704/2001 [NFJ024910]).
- Es necesaria una declaración suscrita por el adquirente en el que este haga constar su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado en la adquisición de los correspondientes bienes, en cuanto es la que permite obtener seguridad jurídica al transmitente.

Dado que las partes declaran que la transmisión se encuentra sujeta a IVA, podría entenderse que el transmitente ha renunciado de forma tácita a la exención del IVA. No obstante lo anterior, no existe constancia de que el adquirente haya suscrito una declaración en la que haga constar que tiene derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, o bien que, no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

Por lo tanto, cabe concluir que no se han cumplido los requisitos legal y reglamentariamente establecidos para ejercitar la renuncia a la exención, por lo que la operación quedará sujeta y exenta del IVA.

Por otra parte, el artículo 62.9 de la LGT establece que el ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre estas.

Por otra parte, el artículo 42 del Reglamento General de Recaudación (RGR) regula las actuaciones a realizar en el supuesto de tributos incompatibles, una vez determinado por el órgano competente qué tributo es el procedente.

Por lo tanto, dado que el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción total del importe soportado indebidamente, no procede suspender el ingreso de la deuda del obligado tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso de que finalmente fuesen estimadas las alegaciones de la entidad, por entender que se cumplieron los requisitos legal y reglamentariamente establecidos para efectuar la renuncia a la exención contemplada en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, la autoliquidación presentada por el ITP y AJD, en la modalidad AJD-DN, correspondiente a la escritura pública de compraventa otorgada el 9 de noviembre de 2015, cuya base imponible declarada de la transmisión en la autoliquidación fue de 500.000 euros y la cuota ingresada de 7.500 euros, por aplicación del tipo de gravamen del 1,5%, no sería correcta, dado que el tipo de gravamen del ITP y AJD, en la modalidad documentos notariales, será del 1,8% en el caso de documentos en los que se haya renunciado a la exención en el IVA, conforme a lo dispuesto por el artículo 20.Dos de la LIVA, tal y como dispone el artículo 7 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Cataluña (en la redacción dada por Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos).

PARTE 4

Terminadas las obras en septiembre de 2016, han resultado un total de 75 plazas de aparcamiento de idéntica superficie; cada una representa una cuota de participación del 1,33 % sobre la total finca.

El año 2016, el valor catastral de la total finca es de 195.000 euros (122.800 € corresponden a la edificación y 72.200 al suelo).

En fecha 3 de octubre de 2016, la empresa Aparcamientos, SA ha vendido dos plazas de aparcamiento en favor del señor Coll, que las adquiere para su uso particular. El precio de cada plaza es de 12.000 euros. La compraventa se efectúa mediante escritura pública.

Pregunta:

¿Qué impuestos se han devengado por esta compraventa? Indique en cada caso quién es el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota.

SOLUCIÓN

La entrega de las plazas de garaje por la entidad promotora, en cuanto que no se trata de primera transmisión de edificaciones, estará sujeta pero exenta del IVA, al considerarse segunda o ulterior entrega de edificación, procediendo pues la tributación por la modalidad TPO del ITP y AJD, tal y como establece el artículo 7.1 A) del TRLITP y AJD.

Para poder aplicar la renuncia a la exención contemplada en el artículo 20.Dos de la LIVA, es necesario que el adquirente no sea un consumidor final.

Por otra parte, del análisis del artículo 31 del TRLITP y AJD se puede deducir que, en la modalidad AJD-DN, existe una cuota fija, determinada por el apartado 1, según el cual las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto; y una cuota gradual o variable, determinada por el apartado 2, el cual dispone la tributación a un tipo de gravamen aprobado por la comunidad autónoma o, en su defecto, por el aprobado por el Estado de las primera copias de escrituras y actas notariales, cuando:

- Tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contengan actos o contratos que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- Los mencionados actos o contratos no estén sujetos al ISD o a TPO y OS.

En este caso, se devengará solo la cuota fija de AJD-DN, ya que la cuota variable de AJD-DN es incompatible con TPO, tal y como establece el artículo 31.2 del TRLITP y AJD.

De conformidad con el artículo 8 del TRLITP y AJD, estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere (en este caso, el adquirente es el señor Coll).

La base imponible, de conformidad con el artículo 10 del TRLITP y AJD, estará constituida por el valor real del bien transmitido. A estos efectos, el valor real declarado por el obligado tributario puede ser objeto de comprobación por parte de la Administración tributaria competente.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 12.000 euros para cada una de las dos plazas de *parking*, y la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable (no hay reducciones sobre la base imponible, por lo que la base imponible y la base liquidable coinciden) el tipo que, conforme a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, haya sido aprobado por la respectiva comunidad autónoma.

En el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña, el artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro (en la redacción dada por el Decreto-Ley 3/2010, de 29 de mayo), establece que, en los términos del artículo 49.1 a) de la Ley 22/2009, la transmisión de inmuebles, para la modalidad TPO, tributa al tipo del 10%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 1.200 euros ($12.000 \text{ €} \times 10\%$) para cada una de las dos plazas de *parking*.

SUPUESTO PRÁCTICO 2

El 15 de diciembre de 2015, falleció el señor Antonio, de vecindad civil catalán y residente en Barcelona. Estaba casado, en régimen de separación de bienes, con la señora Berta, de 70 años. El causante y la señora Berta tenían dos hijos: Carmen, de 40 años, y David, de 45 años.

El señor Antonio no otorgó nunca testamento.

PARTE 1

En el momento de la muerte, su patrimonio estaba constituido por el piso de la calle Entença, que constituía su vivienda habitual y que los herederos valoran en 300.000 euros (valor del piso: 190.000 €); el apartamento de Salou, que valoran en 150.000 euros; un plan de jubilación de la Caja Cooperativa, de 150.000 euros; un fondo de inversión en el Banco Astur, con un saldo el día de la muerte de 150.000 euros; un plan de pensiones de 200.000 euros; 100 participaciones de la sociedad Tornillo, SL, dedicada a la ferretería, que valoran por su valor nominal en 800.000 euros, y 1.500 acciones del Banco Astur, con un valor oficial de cotización en el momento de la muerte de 150.000 euros.

No declaran ni deudas ni gastos deducibles.

Pregunta:

Calcular la base imponible de cada contribuyente de acuerdo con los datos que se le facilitan en esta parte 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 de la LISD 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 *ab intestato*, en defecto de testamento, a la masa hereditaria neta. Debemos tener en cuenta la existencia, además del Código Civil (CC), 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.

El valor real de las participaciones en el fondo de inversión en el Banco Astur, así como de las acciones del Banco Astur no origina problema alguno, al ser fácilmente comprobable por la cantidad que conste a la fecha de la muerte del causante.

En cambio, el cálculo del valor real de la vivienda habitual sí puede ocasionar mayores problemas. Cabe señalar que el contribuyente podría hacer uso, para determinar el valor fiscal del inmueble a adquirir, de la posibilidad que le confiere el artículo 90 de la LGT, según el cual cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

Esta información tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria.

Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario.

El interesado no podrá entablar recurso alguno contra la información comunicada. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.

La falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado.

Por otra parte, el artículo 18.4 de la LISD dispone que no se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado cuando el sujeto pasivo se hubiese ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el impuesto sobre el patrimonio neto.

Según el artículo 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del impuesto sobre el patrimonio, los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán 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.

Ahora bien, la no aplicación de sanción sobre la mayor valoración obtenida de la comprobación sobre la declarada, según las reglas de valoración del impuesto sobre el patrimonio, no debe llevar a la conclusión de que la valoración de los bienes se puede realizar aplicando los valores de la última declaración del impuesto sobre el patrimonio, dado que la valoración de los bienes a efectos del ISD debe referirse a la fecha de devengo del impuesto, que en el caso de adquisiciones *mortis causa* es el día de fallecimiento del causante, y no el día 31 de diciembre, que es la fecha de devengo del impuesto sobre el patrimonio y a la que van referidas las valoraciones de dicho impuesto que atienden al valor real o valor de mercado.

Por tanto, el único efecto en el ISD que se puede derivar de la utilización de las reglas de valoración establecidas en el impuesto sobre el patrimonio, a tenor de lo previsto en el apartado 4 del artículo 18 de la LISD, es el de evitar la sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado.

En cuanto al plan de jubilación de la Caja Cooperativa, cuyo importe asciende a 150.000 euros, constituye un seguro de vida para caso de muerte, por lo que tributará por el ISD.

En cuanto al plan de pensiones, de conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), tributará como rendimiento íntegro del trabajo en el IRPF, por lo que se trata de una renta sujeta al IRPF y, en consecuencia, no sujeta al ISD (art. 6.4 de la LIRPF).

En consecuencia, el valor real de todos los bienes y derechos asciende a 1.550.000 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

• Vivienda habitual	300.000 €
• Apartamento Salou	150.000 €
• Fondo de inversión Banco Astur	150.000 €
• Participaciones Tornillo SL	800.000 €
• Acciones Banco Astur	150.000 €

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.

Del supuesto no se desprende ninguna valoración distinta del ajuar doméstico por parte del contribuyente, por lo que lo valoraremos en el 3 % del importe del caudal relicto del causante, antes de la deducción de las cargas, deudas y gastos deducibles. El artículo 34.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones (RISD) dispone que, a los efectos de la aplicación del porcentaje del 3 %, no se incluirá en el caudal relicto el importe de las cantidades procedentes de seguros sobre la vida.

El valor del ajuar doméstico así calculado se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 1.321 del CC o de disposiciones análogas de derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3 % del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior (el art. 1.321 del CC señala que, fallecido uno de los cónyuges, las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber):

• Caudal relicto	1.550.000 €
• Ajuar doméstico (3% × 1.550.000 – 3% × 190.000)	40.800 €
• Bienes adicionales (art. 11 de la LISD)	0 €
• Masa hereditaria bruta	1.590.800 €

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 de la LISD 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 testamentaria o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarias 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 *ab intestato*, en defecto de testamento, a la masa hereditaria neta. Debemos tener en cuenta la existencia, además del CC, 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 CC de Cataluña, relativo a las sucesiones, publicado en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya (DOGC) el 17 de julio de 2008, y en el BOE el 7 de agosto de 2008.

El título IV de la Ley 10/2008 regula la sucesión intestada. El artículo 441.1 de la Ley 10/2008 regula la apertura de la sucesión intestada, señalando que la sucesión intestada se abre cuando una persona muere sin dejar heredero testamentario o en heredamiento, o cuando el nombrado o nombrados no llegan a serlo.

Por su parte, el artículo 441.2 de la Ley 10/2008 regula los llamamientos legales, señalando que, en la sucesión intestada, la ley llama como herederos del causante a los parientes por consanguinidad y por adopción y al cónyuge viudo o al conviviente en pareja estable superviviente en los términos, con los límites y en los órdenes establecidos en el CC de Cataluña, sin perjuicio, si procede, de las legítimas.

En defecto de las personas a que se refiere el párrafo anterior, sucede la Generalitat de Cataluña.

El cónyuge viudo o el conviviente en pareja estable superviviente, si no le corresponde ser heredero, adquiere los derechos establecidos por el artículo 442.3.1 de la Ley 10/2008.

El artículo 442.1 de la Ley 10/2008 regula la delación a los hijos, estableciendo que, en la sucesión intestada, la herencia se defiere primero a los hijos del causante, por derecho propio, y a sus descendientes por derecho de representación, sin perjuicio, si procede, de los derechos del cónyuge viudo o del conviviente en pareja estable superviviente.

Por su parte, el artículo 442.3 de la Ley 10/2008 regula la sucesión del cónyuge viudo y del conviviente en unión estable de pareja superviviente, estableciendo que el cónyuge viudo o el conviviente en pareja estable superviviente, si concurre a la sucesión con hijos del causante o descendientes de estos, tiene derecho al usufructo universal de la herencia, libre de fianza, si bien puede ejercer la opción de conmutación que le reconoce el artículo 442.5 de la Ley 10/2008.

Además, el artículo 442.4 de la Ley 10/2008 regula el usufructo universal, estableciendo que el usufructo universal del cónyuge o del conviviente en pareja estable se extiende a las legítimas, pero no a los legados ordenados en codicilo, a las atribuciones particulares ordenadas en pacto sucesorio a favor de otras personas ni a las donaciones por causa de muerte.

El usufructo universal se extingue por las causas generales de extinción del derecho de usufructo y no se pierde aunque se contraiga nuevo matrimonio o se pase a convivir con otra persona.

Por lo tanto, en el caso que nos ocupa, la herencia se defiere primero a los hijos del causante, por derecho propio, sin perjuicio de que el cónyuge viudo, al concurrir a la sucesión con hijos del causante, tiene derecho al usufructo universal de la herencia, libre de fianza.

Cálculo de la porción hereditaria individual del cónyuge viudo (usufructuario universal):

El artículo 26 a) de la LISD regula la valoración de los usufructos, disponiendo que en los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 % del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 % menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 % del valor total.

En consecuencia, el porcentaje que representa el usufructo vitalicio será el 19 % del valor del bien [70% – (70% – 19%)], mientras que la nuda propiedad representará el 81 % del valor real del bien. Por lo tanto, la porción hereditaria individual del cónyuge viudo asciende a 302.252 euros (1.590.800 × 19%).

Por otra parte, y suponiendo que el cónyuge viudo no es beneficiario del plan de jubilación de la Caja Cooperativa (se trata de un seguro de vida), la base imponible del cónyuge viudo asciende a 302.252 euros.

Cálculo de la porción hereditaria individual de Carmen (heredera universal):

El artículo 26 a) de la LISD regula la valoración del derecho de nuda propiedad, señalando que el mismo se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

El porcentaje que representa el usufructo será el 19% del valor del bien [70% – (70% – 19%)], mientras que la nuda propiedad representará el 81 % del valor real del bien, es decir, 1.288.548 € (81 % × 1.590.800). Por lo tanto, la porción hereditaria individual de Carmen asciende a 644.274 euros (1.288.548/2).

Por otro lado, y suponiendo que Carmen sea beneficiaria, junto con su hermano David, del plan de jubilación de la Caja Cooperativa (se trata de un seguro de vida), para determinar la base imponible, deberemos adicionar a la porción hereditaria individual la cantidad percibida como beneficiaria del seguro de vida (75.000 €, es decir, la mitad de 150.000 €), por lo que la base imponible de Carmen asciende a 719.274 euros:

Porción hereditaria individual	644.274 €
+ Seguro de vida	75.000 €
= Base imponible	719.274 €

Cálculo de la porción hereditaria individual de David (heredero universal):

El artículo 26 a) de la LISD regula la valoración del derecho de nuda propiedad, señalando que el mismo se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

El porcentaje que representa el usufructo será el 19% del valor del bien [70% – (70% – 19%)], mientras que la nuda propiedad representará el 81% del valor real del bien, es decir, 1.288.548 € (81% × 1.590.800). Por lo tanto, la porción hereditaria individual de David asciende a 644.274 euros (1.288.548/2).

Por otro lado, y suponiendo que David sea beneficiario, junto con su hermana Carmen, del plan de jubilación de la Caja Cooperativa (se trata de un seguro de vida), para determinar la base imponible, deberemos adicionar a la porción hereditaria individual la cantidad percibida como beneficiario del seguro de vida (75.000 €, es decir, la mitad de 150.000 €), por lo que la base imponible de David asciende a 719.274 euros:

Porción hereditaria individual	644.274 €
+ Seguro de vida	75.000 €
= Base imponible	719.274 €

PARTE 2

La Administración comprueba que el señor Antonio tenía, además, contratado un seguro de vida a favor de su esposa por valor de 600.000 euros, que ya había sido declarado y liquidado anteriormente, y que este seguro no se ha incluido en la autoliquidación de la herencia.

Pregunta:

¿Había que incluir de nuevo el seguro en la autoliquidación de la herencia a pesar de haber sido autoliquidada previamente? Razone la respuesta.

SOLUCIÓN

El artículo 35 de la LISD regula las liquidaciones parciales a cuenta que establecen que los interesados en sucesiones hereditarias podrán solicitar que se practique una liquidación parcial

del impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallaren en depósito y demás supuestos análogos.

Las liquidaciones parciales tendrán el carácter de ingresos a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate.

Por su parte, el artículo 89 del RISD establece que los sujetos pasivos que presenten la autoliquidación parcial deberán proceder posteriormente a presentar la autoliquidación por la totalidad de los bienes y derechos que hayan adquirido, en la forma prevista en los artículos 86 y 87 del RISD.

Por lo tanto, cabe concluir que sí que había que incluir de nuevo el seguro en la autoliquidación de la herencia, a pesar de haber sido autoliquidada previamente.

PARTE 3

A los tres meses de haber aceptado su participación en la herencia del señor Antonio, la señora Berta renuncia en escritura pública a su derecho de usufructo universal.

Pregunta:

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

SOLUCIÓN

Según disponen los apartados 1 y 2 del artículo 51 del RISD, al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una liquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda al adquirente según lo dispuesto en el artículo 42 del RISD.

Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquella, minorado, 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 citado artículo 42 y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

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, minorado, 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.

El apartado 6 del artículo 51 del RISD dispone que la renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales como donación del usufructuario al nudo propietario.

Ahora bien, el apartado 4 del artículo 51 del RISD establece que si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudos propietarios se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente solo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio (apartado 2 del art. 51 del RISD) y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo (apartado 6 del art. 51 del RISD).

En este caso, dado que la consolidación del dominio en las personas de David y Carmen, nudos propietarios, se produce por renuncia del usufructuario, es decir, por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, deberemos aplicar lo establecido en el apartado 4 del artículo 51 del RISD, por lo que los adquirentes (nudos propietarios) solo pagarán la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio (en función del valor atribuido al usufructo en la constitución, con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes) y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo (donación del usufructuario al nudo propietario).

PARTE 4

Tornillo, SL es una sociedad familiar dedicada a la fabricación de elementos de ferretería. Presenta un balance ajustado al Código de Comercio a la fecha de la muerte del causante que es el siguiente:

• Inversiones inmobiliarias	700.000 €
• Inversiones financieras	300.000 €
• Existencias	150.000 €
• Deudores	100.000 €
• Capital social	800.000 €

• Reserva legal	150.000 €
• Reservas voluntarias	50.000 €
• Acreedores a largo plazo	100.000 €
• Acreedores a corto plazo	150.000 €

El administrador único de la empresa era el causante, que tenía el 100% de las participaciones sociales.

El causante recibía únicamente retribuciones por su actividad como administrador de la sociedad.

Las inversiones inmobiliarias están constituidas únicamente por un apartamento en Menorca, heredado hace años de la madre del causante, que se aportó posteriormente a la sociedad. El apartamento siempre ha sido utilizado por la familia de manera exclusiva para el ocio.

Pregunta:

Vistos los datos facilitados en esta parte, ¿pueden disfrutar los contribuyentes de la reducción del 95% del valor de las participaciones sociales si los adjudicatarios se comprometen al mantenimiento de la actividad económica y de los elementos adquiridos en su patrimonio durante los cinco años siguientes a la muerte del causante? ¿Por qué?

SOLUCIÓN

El artículo 20.2 de la LISD regula las reducciones de la base imponible, en el caso de adquisiciones *mortis causa*, señalando en su letra c) que, en los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran estos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 95% del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

La normativa propia de la Comunidad Autónoma de Cataluña, siguiendo el mandato establecido en la normativa reguladora del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía (Ley 22/2009, de 18 de diciembre), determina qué reducciones mejoran las reducciones análogas establecidas en la normativa estatal, dividiéndolas en función de que la transmisión sea *mortis causa* (art. 1.2 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña) o *inter vivos* (art. 37.2 de la Ley 19/2010).

En el caso de adquisición *mortis causa* de participaciones, los artículos 10 a 14 de la Ley 19/2010, así como el artículo 2 del Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña, establecen que, en las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, puede aplicarse una reducción del 95 % del valor de las participaciones en entidades, o del 97 % en caso de adquisición de participaciones en sociedades laborales.

Estos porcentajes se aplican a la parte que corresponda en razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de cada entidad. Estas reglas se aplican, asimismo, a la valoración de la participación en entidades participadas para determinar el valor de las participaciones de la entidad tenedora.

En cuanto a las participaciones objeto de la reducción, la normativa se refiere simplemente a las participaciones en entidades, con cotización o sin cotización en mercados organizados. Sin embargo, para que estas participaciones sean idóneas a los efectos de practicar la reducción es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Tiene la consideración de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario aquella entidad en la cual, durante más de 90 días del año natural inmediatamente anterior a la fecha de la muerte del causante, más de la mitad del activo esté constituido por valores o más de la mitad del activo no esté afecto a actividades económicas.

Exclusivamente a estos efectos, el valor del activo y el valor de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas son los que se deducen de la contabilidad, siempre y cuando esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad.

- b) Que el porcentaje de participación del causante en el capital de la entidad constituya al menos el 5 %, computado individualmente, o el 20 %, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.

- c) Que el causante haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad, y haya percibido por esta tarea una remuneración que constituya al menos el 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.

A estos efectos se consideran funciones de dirección, que se tienen que acreditar de forma fehaciente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de presidente, director general, gerente, administrador, directores o directoras de departamento, consejeros y miembros del consejo de administración u órgano de administración equivalente, siempre que el cumplimiento de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

La mera pertenencia al consejo de administración, es decir, el simple nombramiento como consejero de la entidad no acredita el ejercicio de funciones de dirección. Si el ser miembro del consejo de administración solo implica su intervención cuando este consejo asume las funciones que según la normativa mercantil no son delegables, como la aprobación de las cuentas o la modificación de los estatutos sociales, pero no se interviene en la toma de decisiones, no se puede considerar que cumpla el requisito de ejercicio de funciones de dirección.

En cuanto a la percepción de remuneración por el ejercicio de estas funciones de dirección, hace falta que en el nombramiento del cargo o contrato conste expresamente que se satisfacen por este concepto.

A los efectos del cómputo de las remuneraciones por el ejercicio de funciones de dirección, se tiene en cuenta el año natural anterior a la muerte del causante.

- d) Que no se trate de participaciones en instituciones de inversión colectiva.

Tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los bienes inmuebles en los que se realiza la actividad; los bienes destinados a la oferta de servicios económicos y socioculturales para el personal al servicio de la actividad, salvo aquellos bienes destinados al ocio o tiempo libre o, en general, aquellos bienes de uso particular del titular de la actividad económica; y los demás elementos patrimoniales que sean necesarios para obtener los rendimientos de la actividad (en ningún caso tienen esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad ni los activos representativos de la cesión de capital a terceros). Se establece una regla especial en materia de afectación parcial, sin que en ningún caso sean susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles.

El desarrollo reglamentario del impuesto en Cataluña establece ciertas precisiones sobre este concepto de bienes afectos:

- 1.^a Se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica todos aquellos que se utilicen para los fines de esta actividad, de acuerdo con lo previsto en la normativa del IRPF, ya sean de titularidad exclusiva del titular de la actividad, como de titularidad compartida con el cónyuge.

2.^a En ningún caso se consideran bienes afectos a la actividad económica:

- a) Los destinados exclusivamente al uso personal de la persona transmitente o de su cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado o los que estén cedidos, por precio inferior al mercado, a personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo previsto en la Ley del impuesto sobre sociedades.
- b) Los que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, a menos que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante, es decir, que se utilicen para el ejercicio de la actividad económica y se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad.

Esta regla no es aplicable a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo en los supuestos siguientes:

- Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se consideran automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Real Decreto Legislativo 6/2015 (anexo I), así como los definidos como vehículos mixtos en el mismo anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todoterreno o tipo *jeep*.

- c) Los que sean de titularidad del causante, y no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar, salvo prueba en contrario.
- d) Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros; y los destinados al uso particular de la persona titular de la actividad, como los de esparcimiento o recreo.

Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entiende limitada a la parte de estos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, solo se consideran afectadas las partes de los elementos patrimo-

niales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso son susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales de carácter indivisible.

No se computan como valores no afectos los siguientes:

- Los poseídos en cumplimiento de 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, siempre y cuando se disponga a tales efectos de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no tenga la consideración de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Por otra parte, no se computan como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas los valores o elementos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre y cuando provengan de la realización de sus actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto durante el año en curso como durante los 10 años anteriores. A tales efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores que otorguen al menos un 5% y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, si al menos el 90% de los ingresos obtenidos por la entidad participada proceden de la realización de actividades económicas.

Por último, el artículo 14 de la Ley 19/2010 establece que el disfrute definitivo de la reducción queda condicionado al mantenimiento de los elementos adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.

Por lo tanto, cabe considerar como activos afectos a la actividad económica las existencias (150.000 €), los deudores (100.000 €), las inversiones financieras (300.000 €), así como el valor de las inversiones inmobiliarias, en la parte que no supera el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad (200.000 €, correspondiendo 150.000 € a reserva legal y 50.000 € a reservas voluntarias), lo que representa un porcentaje del 50%, de acuerdo con el siguiente cálculo:

$$\text{Porcentaje afectación} = \frac{\text{Activo afecto} - \text{Pasivo afecto}}{\text{Patrimonio neto}} = \frac{550.000 + 200.000 - 250.000}{1.000.000} = 50\%$$

En conclusión, la entidad Tornillo, SL no tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, dado que no se cumple el requisito de que más de la mitad del activo no esté afecto a actividades económicas (únicamente el 50% del activo no está afecto a actividades económicas).

En definitiva, cabe concluir que los contribuyentes podrán disfrutar de la reducción del 95% del valor de las participaciones sociales, siempre que se comprometan al mantenimiento de la actividad económica y de los elementos adquiridos en su patrimonio durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, dado que se cumplen los requisitos legalmente establecidos para poder aplicar dicha reducción:

- 1.º La entidad no tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, dado que más de la mitad del activo está afecto a actividades económicas.
- 2.º El porcentaje de participación del causante en el capital de la entidad constituye al menos el 5%, computado individualmente, o el 20%, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.
- 3.º El causante ha ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad, y ha percibido por esta tarea una remuneración que constituye al menos el 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.
- 4.º No se trata de participaciones en instituciones de inversión colectiva.

PARTE 5

Los causahabientes declaran el valor de las 100 participaciones sociales de Tornillo, SL, que conforman la totalidad del capital, por el valor nominal.

Pregunta:

Vistos los datos facilitados en la parte anterior, ¿se puede aceptar el valor declarado como valor real de las participaciones si se compara con su valor teórico contable? Razone la respuesta.

SOLUCIÓN

El valor nominal de las 100 participaciones en la entidad asciende a 800.000 euros, cantidad coincidente con el capital social de la entidad.

En cambio, el valor teórico de las participaciones que se deduce del balance asciende a 1.000.000 de euros, cantidad coincidente con el patrimonio neto de la entidad, que está formado por la suma de los siguientes componentes:

• Capital social	800.000 €
• Reserva legal	150.000 €
• Reservas voluntarias	50.000 €

Por lo tanto, el valor real de las participaciones en la entidad es el valor teórico contable, es decir, el que se deduce del balance de la entidad, y no el valor nominal, que es el valor declarado.

Por otra parte, la reducción del 95 % del valor de las participaciones se aplica a la parte que corresponda en razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de cada entidad:

$$\text{Porcentaje afectación} = \frac{\text{Activo afecto} - \text{Pasivo afecto}}{\text{Patrimonio neto}} = \frac{550.000 - 250.000}{1.000.000} = 30\%$$

Por lo tanto, la reducción a la que tendrán derecho los contribuyentes ascenderá al 30 % del 95 % del valor de las participaciones, es decir, 285.000 euros (1.000.000 € × 30 % × 95 %).

PARTE 6

Una vez presentada la autoliquidación, pero dentro de los seis meses desde el devengo del impuesto, la viuda recuerda que el causante era propietario de unas fincas y de unos depósitos bancarios en México DF.

Pregunta:

¿Qué obligaciones tributarias se manifiestan de nuevo para los obligados tributarios con respecto al ISD dentro del Estado español? Razone la respuesta.

SOLUCIÓN

El artículo 6 de la LISD regula 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, los obligados tributarios deberán 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 7

Pasado un año desde la aceptación de la herencia, los interesados, que habían disfrutado de la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante, venden el piso de la calle Entença.

Pregunta:

¿Qué obligaciones tributarias se manifiestan de nuevo para los obligados tributarios por el ISD? Razone la respuesta.

SOLUCIÓN

El artículo 20.2 de la LISD regula las reducciones de la base imponible, en el caso de adquisiciones *mortis causa*, señalando en su letra c) que, en los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda al cónyuge, ascendientes o descendientes de la persona fallecida, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el cau-

sante durante los dos años anteriores al fallecimiento, estuviese incluido el valor de la vivienda habitual de la persona fallecida, se aplicará una reducción del 95 % de su valor, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo, siempre que la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

Ahora bien, el propio apartado 2 del artículo 20 de la LISD establece que, en el caso de no cumplirse el requisito de permanencia, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

La normativa propia de la Comunidad Autónoma de Cataluña, siguiendo el mandato establecido en la normativa reguladora del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía (Ley 22/2009, de 18 de diciembre), determina qué reducciones mejoran las reducciones análogas establecidas en la normativa estatal.

A estos efectos, los artículos 17 a 19 de la Ley 19/2010, así como los artículos 3 y 4 del Real Decreto 414/2011, disponen que la reducción aplicable a la adquisición por causa de muerte de la vivienda habitual del causante es del 95 % del valor de la vivienda, con un límite de 500.000 euros por su valor conjunto, que debe prorratearse entre los sujetos pasivos en proporción a su participación, sin que el límite individual resultante del prorrateo entre los sujetos pasivos pueda ser menor de 180.000 euros.

Esta reducción se puede aplicar al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes y a los colaterales del causante.

El hecho de que la normativa no se refiera a afinidad o consanguinidad, ni a un grado de parentesco determinado, debe dar lugar al reconocimiento de la condición de beneficiario en los términos más amplios, si bien se exige que los parientes colaterales sean mayores de 65 años y hayan convivido con el causante como mínimo los dos años anteriores a su muerte.

Tiene la consideración de vivienda habitual la vivienda que cumpla los requisitos y se ajuste a la definición establecidos en la normativa del 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.

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 tuviera 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.

El disfrute definitivo de la reducción queda condicionado al mantenimiento de la vivienda, o de la vivienda subrogada de valor equivalente que pase a ser vivienda habitual del causante.

biente, en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.

La subrogación se aplica tanto si el importe resultante de la transmisión de la vivienda habitual del causante se ha destinado a adquirir la vivienda habitual del causahabiente, como si se ha destinado a amortizar el préstamo o crédito hipotecario concedido al causahabiente para la adquisición de su vivienda habitual. La subrogación debe producirse, en ambos casos, en el plazo de seis meses desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual del causante.

El desarrollo reglamentario del impuesto en esta comunidad autónoma impone dos requisitos a la subrogación:

- El causahabiente tiene que destinar la totalidad de la cantidad obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del causante a la adquisición de su propia vivienda, o a la amortización del préstamo o crédito hipotecario concedido para su adquisición. La parte del dinero no utilizado comporta la pérdida proporcional de la reducción aplicada.
- Se cumple el requisito de mantenimiento aunque la cantidad obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del causante sea inferior al valor declarado de aquel en el ISD, siempre y cuando se efectúe su reinversión en los términos establecidos en la norma.

Por lo tanto, dado que los interesados han incumplido el requisito de mantenimiento de lo adquirido durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante (venden el piso pasado un año desde la aceptación de la herencia), deberán pagar la parte del impuesto que hubiesen dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

SUPUESTO PRÁCTICO 3

En relación con la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2015, se dispone de los datos y antecedentes siguientes:

PARTE 1

La señora Bonmatí, de 52 años de edad y viuda desde el año 2014, solicita cita previa para que los servicios de atención presencial de la Agencia Tributaria le confeccionen la declaración de IRPF del ejercicio 2015.

Los datos que suministra al operador son los siguientes:

1. Durante todo el periodo impositivo, ha convivido con las siguientes personas:
 - a) Su hijo Pedro, nacido el 1 de julio de 2003.
 - b) Su hijo Juan, nacido el 30 de diciembre de 1992.
2. Durante el ejercicio 2015, la señora Bonmatí y sus hijos han obtenido las rentas e ingresos siguientes:
 - a) La señora Bonmatí:
 - Como trabajadora social del Consorcio de Bienestar Social del Alto Montañés, ha percibido unas retribuciones íntegras por importe de 52.000 euros; la Seguridad Social a cargo del trabajador es de 2.714 euros y el importe de las retenciones practicadas por la empresa a cuenta del IRPF es de 11.750 euros.
 - En concepto de pensión de viudedad, ha obtenido unas retribuciones íntegras de 8.000 euros abonadas por el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS).
 - Ha abonado al Colegio de Trabajadores Sociales de Cataluña una cuota de inscripción colegial no obligatoria por importe de 450 euros.
 - Por la participación en un concurso con fines publicitarios, ha obtenido un premio en metálico por importe de 3.000 euros.
 - b) Pedro ha sido beneficiario de una pensión de orfandad abonada por el INSS por un importe íntegro de 9.500 euros anuales.
 - c) Juan trabajó en una asesoría fiscal durante un mes, en condición de asalariado, y obtuvo:
 - Retribuciones íntegras por importe de 1.700 euros.
 - Seguridad Social a cargo del trabajador, 150 euros.
 - Retenciones a cuenta del IRPF, 55 euros.

Preguntas:

Razonar las respuestas.

1. Indicar las personas que podrían formar parte de la unidad familiar de la señora Bonmatí.

2. Respecto del ejercicio 2015, ¿cuál considera que será la opción más favorable de tributación para la señora Bonmatí?
3. ¿Respecto a qué descendientes podrá aplicar el mínimo familiar por descendientes, teniendo en cuenta que su hijo Juan presentará su declaración del impuesto?
4. Determinar el importe de los rendimientos netos reducidos del trabajo en el supuesto de que se opte por la opción de tributación conjunta.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

La tributación familiar se configura como un régimen alternativo al régimen general de tributación individual, presentando respecto de este unas características singulares.

Se regula en el título IX 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, en los artículos que van del 82 al 84.

La tributación conjunta es un régimen optativo frente al régimen general de tributación individual, teniendo en cuenta que:

- 1.º La opción solo la pueden ejercitar las personas físicas integrantes de una unidad familiar, según las modalidades establecidas en el artículo 82 de la LIRPF, que además habrán de tener, todas y cada una de ellas, la condición de contribuyentes por el IRPF, según lo dispuesto en los artículos 8, 9 y 10 de la LIRPF.
- 2.º La opción debe ser unánime, efectuada por todos los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes miembros de la citada unidad familiar se ven obligados a utilizar también este régimen de tributación.
- 3.º La opción por la tributación conjunta en un determinado periodo impositivo no vincula para periodos posteriores, en los que puede volverse a ejercitar o no.
- 4.º Ejercitada la opción por la tributación conjunta para un determinado periodo impositivo, ya no puede alterarse posteriormente respecto del mismo una vez finalizado el periodo reglamentario de declaración.

Salvo las excepciones legales establecidas, son aplicables al régimen opcional de tributación conjunta las normas reguladoras del régimen de tributación individual.

De conformidad con lo establecido en el artículo 82 de la LIRPF, podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

- 1.^a 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.^a 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 regla 1.^a del artículo 82 de la LIRPF.

La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año. En consecuencia, con carácter general, ni las situaciones existentes al principio del ejercicio ni las que se den a lo largo del mismo se van a tener en cuenta para determinar las existencias de una unidad familiar y su composición, si no son las concurrentes a 31 de diciembre.

Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo. Esta cautela obedece al hecho de que en ocasiones una misma persona podría reunir los requisitos para formar parte de unidades familiares diferentes, en cuyo caso solo deberá quedar integrada en una de ellas. No obstante, la LIRPF se limita a declarar la prohibición de la pertenencia simultánea a dos unidades familiares, sin prever unas reglas de prelación para determinar en cuál de ellas debe quedar preferentemente incluida la persona en la que concurra tal circunstancia.

Por lo tanto, de conformidad con lo establecido en el artículo 82 de la LIRPF, la unidad familiar estaría formada por la señora Bonmatí y su hijo menor de edad Pedro (se trata de la segunda modalidad de unidad familiar, prevista cuando no existe vínculo matrimonial).

APARTADO 2

La opción de tributación más favorable para la señora Bonmatí sería la tributación conjunta, por lo siguiente:

- 1.º Si bien, de conformidad con el artículo 84.5 de la LIRPF, las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta serán gravadas acumuladamente, la pensión de orfandad percibida por el hijo menor de edad (Pedro) está exenta, tal y como dispone el artículo 7 h) de la LIRPF, dado que se trata de un pensión de orfandad a favor de un menor de 22 años, percibida de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

- 2.º En la segunda de las modalidades de unidad familiar a que se refiere el artículo 82 de la LIRPF, la base imponible, con carácter previo a las reducciones establecidas en los artículos 51, 53, 54 y en la disposición adicional undécima de la LIRPF, se reducirá en 2.150 euros. A tal efecto, la reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

APARTADO 3

El artículo 58 de la LIRPF dispone que el mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de 25 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

- 2.400 euros anuales por el primero.
- 2.700 euros anuales por el segundo.
- 4.000 euros anuales por el tercero.
- 4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

Por lo tanto, procede la aplicación del mínimo por descendientes a que se refiere el artículo 58 de la LIRPF, tanto respecto de Juan como de Pedro, dado que en ambos casos los descendientes son menores de 25 años, conviven con el contribuyente y no obtienen rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros (hay que señalar que la pensión de orfandad percibida por Pedro está exenta, tal y como dispone el art. 7 h) de la LIRPF).

Ahora bien, el artículo 61 de la LIRPF regula las normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad, señalando en su apartado 2.º que no procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

Si bien Juan presenta declaración por el IRPF, las rentas que declara no son superiores a 1.800 euros, por lo que sí que procederá la aplicación del mínimo por descendientes.

APARTADO 4

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

De conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la LIRPF, se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su deno-

minación 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 el artículo 18 de la LIRPF, 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 periodo 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 de la LIRPF, 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, el artículo 20 de la LIRPF regula las reducciones sobre el rendimiento neto del trabajo, estableciendo que los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 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 11.250 euros: 3.700 euros anuales.
- b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 11.250 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 neto del trabajo reducido en tributación conjunta:

• Rendimiento íntegro	60.000 € (1)
• Reducción rendimiento íntegro	-0 € (2)
• Rendimiento íntegro reducido	60.000 €
• Gastos deducibles	-4.714 € (3)
• Rendimiento neto	55.286 €
• Reducción del rendimiento neto	-0 € (4)
• Rendimiento neto reducido	55.286 €

Notas

- (1) El rendimiento íntegro del trabajo, de conformidad con el artículo 17 de la LIRPF, ascenderá a 60.000 euros (52.000 € como trabajadora social y 8.000 € de la pensión de viudedad).
- (2) De conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la LIRPF, no procede reducir el rendimiento íntegro del trabajo en un 30%, al no tener un periodo de generación superior a dos años ni calificarse reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
- (3) Como gastos deducibles, tendríamos la Seguridad Social a cargo del trabajador (2.714 €), más 2.000 euros en concepto de otros gastos distintos de los anteriores

a que se refiere el artículo 19.2 f) de la LIRPF, por lo que el rendimiento neto del trabajo ascenderá a 55.286 euros.

Cabe señalar que no es gasto deducible la cuota satisfecha al Colegio de Trabajadores Sociales de Cataluña, dado que el requisito para la deducción del gasto es que la colegiación sea obligatoria para el desempeño de la actividad, y el enunciado indica que la cuota de colegiación no es obligatoria.

- (4) No procede aplicar la reducción sobre el rendimiento neto del trabajo a que se refiere el artículo 20 de la LIRPF, dado que la cuantía del rendimiento neto es superior a 14.450 euros, por lo que el rendimiento neto reducido del trabajo ascenderá a 55.286 euros.

PARTE 2

La señora Bonmatí presenta, en el plazo establecido, la autoliquidación que le confeccionan los servicios de atención presencial de la Agencia Tributaria. Posteriormente, considera que la autoliquidación presentada es incorrecta porque no había de incluir el importe derivado de la obtención del premio en metálico al ser una renta exenta de tributación.

Preguntas:

1. ¿Qué procedimiento tributario iniciará la señora Bonmatí?
2. Motive, con breve referencia a los hechos y fundamentos de derecho, el acuerdo resolutorio emitido por la Administración tributaria.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

El artículo 120.3 de la LGT dispone que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación presentada perjudica sus derechos e intereses legítimos, podrá instar la rectificación de la misma, de acuerdo con el procedimiento reglamentariamente establecido.

En este caso, los artículos 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspec-

ción tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), regulan el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones.

APARTADO 2

El artículo 128 del RGAT regula la terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, señalando que el procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado. El plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento será de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada.

En este caso, la interesada alega que el premio en metálico de 3.000 euros, obtenido por la participación en un concurso con fines publicitarios, es una renta exenta de tributación, por lo que considera que la autoliquidación presentada es incorrecta, porque no había de incluir esa renta.

El acuerdo resolutorio del procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones debe ser denegatorio, dado que el premio en metálico de 3.000 euros, obtenido por la participación en un concurso con fines publicitarios, constituye una ganancia de patrimonio sujeta y no exenta del IRPF, de conformidad con lo establecido en el artículo 33 de la LIRPF, a computar por su importe (3.000 €), y a integrar en la renta general y, posteriormente, en la base imponible general, al no derivar de la transmisión de un elemento patrimonial (art. 34 de la LIRPF).

PARTE 3

La señora Ripoll es plena propietaria de un inmueble de antigua construcción, que adquirió el 1 de marzo del año 2005, situado en la calle Montcanut, 3, de Barcelona. Este inmueble constituyó su residencia habitual hasta el 30 de junio de 2015, fecha en que se trasladó con su familia para residir en un apartamento que hasta entonces había sido la residencia de verano.

La señora Ripoll tiene serias dificultades de tesorería, por lo que el día 28 de diciembre de 2015 formalizó ante notario la transmisión de la residencia de la calle de Montcanut, 3, de Barcelona.

Datos referidos al inmueble objeto de transmisión:

- Fecha de compra: 1 de marzo de 2005.
- Valor de adquisición: 120.000 euros, de los que 60.000 fueron abonados con ahorros de la señora Ripoll, y el resto mediante la constitución de un préstamo hipotecario por un capital de 60.000 euros.

- Gastos inherentes a la adquisición de la vivienda (gastos de notaría, registro, impuestos...): 10.000 euros abonados con recursos propios de la señora Ripoll.
- Valor de transmisión: 200.000 euros.

Abona a la entidad inmobiliaria que le ha gestionado la venta del inmueble un 5% del valor de transmisión.

A la fecha de devengo del impuesto, no tiene constancia de que haya abonado más gasto asociado a la transmisión del inmueble.

Con el importe obtenido de la transmisión, cancela el préstamo hipotecario constituido para la adquisición de la vivienda. El saldo pendiente era el siguiente:

• Capital pendiente de amortizar	30.000 €
• Intereses generados de la deuda pendiente	1.300 €
• Total deuda con la entidad bancaria	31.300 €

Preguntas:

Razonar las respuestas.

1. El importe de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión del inmueble.
2. ¿La tributación de la ganancia o pérdida patrimonial podría acogerse a algún tipo de exención? En su caso, enuncie los requisitos para su aplicación en este caso concreto.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

En este caso, de conformidad con el artículo 34 de la LIRPF, al haberse producido la transmisión onerosa de un elemento patrimonial, la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se calculará por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión del elemento patrimonial.

De acuerdo con el artículo 35 de la LIRPF, el valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

Por su parte, el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión, en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

El valor de transmisión, de acuerdo con lo anterior, asciende a 190.000 euros, dado que la comisión por la venta del inmueble, cuyo importe asciende a 10.000 euros, es un gasto inherente a la transmisión, que debe deducirse.

El valor de adquisición, por su parte, asciende a 130.000 euros, dado que los gastos inherentes a la adquisición, cuyo importe asciende a 10.000 euros, deben adicionarse.

Por lo tanto, la señora Ripoll ha obtenido una ganancia patrimonial, cuyo importe asciende a 60.000 euros (190.000 € – 130.000 €).

APARTADO 2

El artículo 38 de la LIRPF regula las ganancias patrimoniales excluidas de gravamen en supuestos de reinversión, señalando que podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

A estos efectos, el artículo 41 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 (RIRPF), señala que la

reversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis del RIRPF, que señala que se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Por otra parte, el artículo 41 del RIRPF establece que cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

Por lo tanto, el importe a reinvertir, a efectos de la aplicación de la exención por reversión en vivienda habitual del artículo 38 de la LIRPF, asciende a 160.000 euros (190.000 € – 30.000 €).

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que, en el caso de que la Sra. Ripoll fuese mayor de 65 años o persona en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, la ganancia patrimonial obtenida estaría exenta, tal y como establece el artículo 33.4 b) de la LIRPF.

SUPUESTO PRÁCTICO 4

En fecha 15 de enero de 2015, la señora Carmina murió a la edad de 94 años. En fecha 22 de julio de 2016, su hija Carmina, única heredera, presenta la autoliquidación del ISD correspondiente a la herencia de su madre, con una cuota a ingresar de 52.000 euros, sin haber solicitado prórroga y sin que la Administración haya practicado actuación en relación con este hecho imponible:

PARTE 1

En el momento de presentar la autoliquidación la señora Carmina ha ingresado los 52.000 euros.

Pregunta:

¿Qué consecuencias tiene la presentación en cuanto a obligaciones tributarias accesorias?

SOLUCIÓN

De conformidad con lo establecido en el artículo 67 del RISD, la declaración se presentará, cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el plazo de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento.

Por tanto, la presentación de la autoliquidación ha sido efectuada una vez transcurrido el referido plazo, por lo que será de aplicación el artículo 27 de la LGT, que regula los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. En este caso, dado que la presentación de la autoliquidación se ha efectuado una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación (16 de julio de 2016) hasta el momento en que la declaración se haya presentado (22 de julio de 2016).

Por otra parte, cabe señalar que el recargo del 20 % (cuyo importe ascenderá a 10.400 €, es decir, el 20 % de 52.000 €) se reducirá en el 25 %, siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo (el 75 %) en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LIRPF abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo, dado que se ha realizado el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea (52.000 €) al tiempo de su presentación.

PARTE 2

En caso de que la señora Carmina no dispusiera de recursos líquidos ni de bienes de fácil realización, presentara la autoliquidación mencionada sin ingreso y solicitara a la Administración pagar la deuda de manera fraccionada durante dos años y medio:

Preguntas:

1. ¿Hay que aportar garantía para el aplazamiento solicitado por la señora Carmina? Razone la respuesta.
2. Aparte del fraccionamiento solicitado por la interesada, que entraría dentro del supuesto de normativa general, ¿qué modalidades de aplazamiento y fraccionamiento de las previstas en la normativa específica del impuesto serían aplicables, y con qué condiciones?

SOLUCIÓN

APARTADO 1

De conformidad con lo establecido en los artículos 65 y 82 de la LGT, para poder aplazar o fraccionar el pago de la deuda tributaria, el contribuyente deberá aportar una garantía. Ahora bien, en algunos casos, la aportación de garantías se dispensa total o parcialmente:

- 1.º Por un lado, las deudas inferiores a la cifra fijada por la normativa tributaria, generalmente mediante una orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, en consideración a la naturaleza diferente de dichas deudas. Ahora bien, según dispone el artículo 82.2 a) de la LGT, esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación. El artículo 2 de la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros.
- 2.º Por otro lado, cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

En el caso que nos ocupa, la cuota a ingresar asciende a 52.000 euros, cantidad superior a 30.000 euros, por lo que la señora Carmina deberá aportar una garantía para el aplazamiento solicitado.

APARTADO 2

De conformidad con lo establecido en el artículo 38 de la LISD, los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto podrán acordar el aplazamiento, por término de hasta un año, del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre que no exista inventariado efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas y se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago. La concesión del aplazamiento implicará la obligación de abonar el interés de demora correspondiente.

En los mismos supuestos y condiciones, los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto podrán acordar el fraccionamiento de pago, en cinco anualidades como máximo, siempre que se garantice el pago en la forma que reglamentariamente se determine. A estos efectos, el artículo 83 del RISD exige que se acompañe compromiso de constituir garantía suficiente que cubra el importe de la deuda principal e intereses de demora, más un 25% de la suma de ambas partidas. La concesión definitiva del fraccionamiento quedará subordinada a la constitución de la garantía.

El artículo 72 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña (publicada en el DOGC en fecha 11 de junio de 2010 y en el BOE en fecha 8 de julio de 2010), señala que el aplazamiento y el fraccionamiento del pago del ISD se rigen por las normas que establece la normativa general sobre recaudación vigente en Cataluña, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 73 a 75 de la Ley 19/2010.

Por su parte, el artículo 73.1 de la Ley 19/2010 dispone que los órganos de la Agencia Tributaria de Cataluña competentes en materia de gestión del ISD pueden acordar, a solicitud del contribuyente, un aplazamiento de hasta un año del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre y cuando el inventario de la herencia no comprenda suficiente dinero efectivo o bienes fácilmente realizables para pagar las cuotas liquidadas y siempre que el aplazamiento se solicite antes de que finalice el plazo reglamentario de pago. La concesión del aplazamiento implica la obligación de satisfacer el correspondiente interés de demora.

Alternativamente, a solicitud de la persona interesada, y siempre que lo autorice la dirección general competente en materia de patrimonio, previo informe favorable del departamento o entidad competente en función del uso del bien inmueble que se ofrece, los órganos de gestión mencionados pueden acordar que el pago se efectúe mediante bienes inmuebles constitutivos de la herencia.

El artículo 75 de la Ley 19/2010 regula otros supuestos especiales disponiendo que, en los términos y con las condiciones que se establezcan por reglamento, puede acordarse el fraccionamiento o el aplazamiento del pago de las autoliquidaciones y liquidaciones practicadas a raíz de la transmisión por herencia, legado o donación de los bienes a que hacen referencia las secciones tercera a décima del capítulo I del título I y las secciones primera, segunda, tercera y quinta del capítulo único del título II.

La disposición transitoria segunda de la Ley 19/2010 dispone que, con carácter excepcional, el aplazamiento que concedan los órganos de gestión de la Administración tributaria en virtud del artículo 73.1 de la Ley 19/2010 puede ser de hasta dos años en el caso de las cuotas del ISD correspondientes a hechos imponibles devengados en el periodo que va del 1 de agosto de 2009 al 31 de diciembre de 2015.

Esta disposición transitoria segunda de la Ley 19/2010 ha sido recientemente modificada por la Ley 2/2016, de 2 de noviembre, de modificaciones urgentes en materia tributaria, ampliando el plazo (hasta el 31 de diciembre de 2017) para poder aplicar el aplazamiento excepcional a dos años, concedido por los órganos de gestión de la Administración tributaria, en los casos de falta de liquidez de la herencia.

PARTE 3

La señora Carmina decide ofrecer como garantía del fraccionamiento solicitado un apartamento de su propiedad situado en Playa de Aro (finca registral 17877), con una valoración suficiente.

En la resolución, notificada en fecha 15 de septiembre de 2016, se le concede un fraccionamiento de 10 trimestres con vencimiento a partir del 20 de octubre de 2016, condicionado a la constitución de la garantía hipotecaria del apartamento mencionado.

Por tanto, en cumplimiento del acuerdo concedido, la señora Carmina constituye hipoteca sobre la finca registral 17877 a favor de la Agencia Tributaria de Cataluña en fecha 3 de octubre de 2016 y seguidamente la presenta en el Registro de la Propiedad de Sant Feliu de Guíxols. Una vez inscrita en el Registro de la Propiedad, la presenta a la Agencia Tributaria de Cataluña en fecha 15 de noviembre de 2016.

Preguntas:

1. Indicar los conceptos que integran el importe a garantizar.
2. En el supuesto de que no se formalizara la garantía en el plazo legalmente establecido, ¿cuáles serían las consecuencias?

SOLUCIÓN

APARTADO 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 48.2 del RGR, la garantía cubrirá el importe de la deuda en periodo voluntario, de los intereses de demora que genere el aplazamiento y un 25% de la suma de ambas partidas.

APARTADO 2

El artículo 48 del RGR establece que la garantía deberá formalizarse en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización.

Transcurrido el plazo de dos meses sin haberse formalizado las garantías, y siempre que la solicitud hubiera sido presentada en periodo voluntario de ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

Se procederá a la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin del plazo para la formalización de las garantías sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT.

PARTE 4

En fecha 21 de noviembre de 2016 y en referencia a la autoliquidación presentada por la señora Carmina por la herencia de su madre, el órgano gestor inicia un procedimiento de comprobación limitada que finaliza con una resolución administrativa de liquidación a nombre de la señora Carmina con una cuota a ingresar de 50.000 euros. La resolución se notifica a la interesada en fecha 20 de enero de 2017.

Preguntas:

1. ¿Cuál es el plazo de pago en periodo voluntario?
2. ¿Cuál sería la fecha final de presentación de recurso de reposición contra la liquidación?

SOLUCIÓN

APARTADO 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 62.2 de la LGT, dado que la notificación de la liquidación se ha realizado entre los días 16 y último del mes de enero, el plazo de pago abarcará el periodo comprendido desde la fecha de recepción de la notificación (20 de enero de 2017) hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente (6 de marzo de 2017, dado que el día 5 de marzo de 2017 coincide con un domingo).

APARTADO 2

Según lo que dispone el artículo 223 de la LGT, el plazo para la interposición del recurso de reposición será de un mes a contar a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible.

Por lo tanto, habiéndose notificado la liquidación en fecha 20 de enero de 2017, el plazo de interposición del recurso de reposición finalizará el 20 de febrero de 2017.

PARTE 5

En fecha 22 de enero de 2017, la señora Carmina presenta una reclamación económico-administrativa contra la liquidación de 50.000 euros, sin presentación previa de recurso de reposición.

Pregunta:

¿Qué tipo de garantías puede aportar la señora Carmina para obtener la suspensión automática de la ejecución de la liquidación?

SOLUCIÓN

De conformidad con el artículo 224.2 de la LGT, las garantías necesarias para obtener la suspensión automática serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

PARTE 6

En fecha 20 de junio de 2018, el tribunal económico-administrativo notifica a la señora Carmina resolución en la que desestima las pretensiones de la interesada y confirma la liquidación recurrida.

Pregunta:

En el supuesto de que haya aportado garantía para obtener la suspensión, ¿por qué periodo y tipo debe pagar la señora Carmina intereses suspensivos?

SOLUCIÓN

Por una parte, el artículo 240 de la LGT dispone que la duración del procedimiento en la vía económico-administrativa, en cualquiera de sus instancias, será de un año contado desde la interposición de la reclamación.

Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de la LGT.

Por lo tanto, el periodo de cómputo de intereses de demora abarcará el periodo comprendido entre el 7 de marzo de 2017 (fecha de inicio del periodo ejecutivo) y el 22 de enero de 2018 (fecha de finalización del transcurso del plazo de un año desde la interposición de la reclamación), sin que puedan exigirse intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el 23 de enero de 2018 y la fecha de notificación de la resolución del tribunal económico-administrativo (20 de junio de 2018).

Por otra parte, por lo que se refiere al tipo de interés, el artículo 26.6 de la LGT dispone que el interés de demora será el interés legal del dinero vigente en el periodo impositivo, incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de presupuestos generales del Estado disponga otra cosa. No obstante, en el caso de suspensión de deudas garantizadas mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o bien mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.

PARTE 7

Además, la señora Carmina tiene pendientes de pago las deudas siguientes, no garantizadas, gestionadas por la Agencia Tributaria de Cataluña:

- Acta de conformidad por el ITP y AJD, por una operación inmobiliaria llevada a cabo en el año 2013. El acta se firmó en fecha 10 de febrero de 2016, con una cuota a ingresar de 12.000 euros.
- Sanción del Departamento de Interior de la Generalitat, notificada en periodo voluntario en fecha 18 de marzo de 2016, por una cuota a ingresar de 360 euros.

Preguntas:

En referencia a la deuda por ITP y AJD:

1. Si la contribuyente no ha recibido antes ningún acuerdo del órgano competente para liquidar, ¿cuándo se produce el vencimiento del plazo voluntario de ingreso de la deuda reflejada en el acta de la inspección? Razone la respuesta.

2. Si el ingreso total se efectúa el 16 de mayo de 2016, antes de la fecha de notificación de la providencia de apremio, ¿qué obligaciones tributarias accesorias se devengan?

SOLUCIÓN

APARTADO 1

De conformidad con el artículo 156.3 de la LGT, se entenderá producida y notificada la liquidación, de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los contenidos a que se refiere el artículo.

Habiéndose firmado el acta el 10 de febrero de 2016, la liquidación derivada del acta se entenderá producida y notificada el 11 de marzo de 2016, por lo que el periodo voluntario de pago, de acuerdo con el artículo 62.2 de la LGT, finalizará el 20 de abril de 2016.

APARTADO 2

El inicio del periodo ejecutivo, que se producirá el 21 de abril de 2016, determinará, de conformidad con el artículo 161 de la LGT, el devengo de los correspondientes recargos del periodo ejecutivo, así como de los intereses de demora.

Dado que la liquidación se ingresa en fecha 16 de mayo de 2016, es decir, una vez iniciado el periodo ejecutivo pero antes de la notificación de la providencia de apremio, procede aplicar el recargo ejecutivo del 5% (600 €, es decir, el 5% de 12.000 €), sin que proceda exigir los intereses de demora del periodo ejecutivo, al resultar incompatibles con el recargo ejecutivo, tal y como dispone el artículo 28 de la LGT.

PARTE 8

En fecha 10 de julio de 2016, la señora Carmina ha recibido en el domicilio donde reside la providencia de apremio de las deudas mencionadas.

Pregunta:

En referencia a la sanción, ¿cuándo se produce el vencimiento del plazo de ingreso abierto con la notificación de la providencia de apremio?

SOLUCIÓN

El artículo 62.5 de la LGT dispone que, una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, si la notificación de la providencia de apremio se produce entre los días 1 y 15 de cada mes, el plazo de pago finalizará el día 20 de dicho mes.

Por lo tanto, habiendo sido notificada la providencia de apremio el 10 de julio de 2016, el plazo de ingreso abierto con la notificación de la providencia de apremio finalizará el 20 de julio de 2016.

PARTE 9

En fecha 15 de julio de 2018, a causa de un desgraciado accidente mientras practicaba submarinismo en la Costa Brava, la señora Carmina muere, a la edad de 64 años. Deja como única heredera su hija Anna, que acepta la herencia de forma pura y simple.

A la fecha de fallecimiento de la señora Carmina, han quedado pendientes de pago las deudas de 12.000 euros (ITP y AJD) y 360 euros (sanción).

Pregunta:

¿Qué actuaciones puede hacer la Administración y cómo debe proceder para hacer efectivo el cobro de las deudas?

SOLUCIÓN

De conformidad con el artículo 39 de la LGT, a la muerte de los sujetos pasivos, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos. En ningún caso se transmitirán las sanciones.

Por otra parte, el artículo 127 del RGR dispone que habrá que notificar al sucesor requerimiento de pago de la deuda, con subrogación en el mismo estado en que se encontraba la deuda en el momento del fallecimiento.

En el caso que nos ocupa, dado que el fallecimiento se ha producido una vez transcurrido el plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT para las deudas apremiadas, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda apremiada y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.

PARTE 10

Dado que la señora Anna no ha satisfecho completamente los importes pendientes de su madre, el órgano competente de la Agencia Tributaria de Cataluña dicta orden de embargo del salario que le consta gracias a la información obtenida de la Seguridad Social. La empresa donde trabaja la señora Anna, que satisface los salarios el último día de cada mes, recibe la notificación de la orden de embargo, atiende la orden comunicando el importe líquido a percibir mensualmente por la obligada al pago, comienza a retener las cantidades procedentes en la nómina y hace el ingreso a la Agencia Tributaria de Cataluña. La señora Anna también recibe la notificación de la diligencia de embargo del salario.

Preguntas:

1. ¿Está sujeto a alguna limitación el embargo practicado?
2. En relación con la deuda de su madre, doña Anna no está de acuerdo con el embargo del salario y decide presentar recurso de reposición contra la diligencia de embargo alegando la falta de notificación de la liquidación inicial. ¿Qué respuesta ha de dar la Administración a esta impugnación?

SOLUCIÓN

APARTADO 1

El artículo 82 del RGR regula el embargo de sueldos, salarios y pensiones, señalando que el embargo de sueldos, salarios y pensiones se efectuará teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC).

Por otra parte, el artículo 607 de la LEC regula el embargo de sueldos y pensiones, disponiendo que es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional.

Los salarios, sueldos, jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a esta escala:

- 1.^a Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30%.
- 2.^a Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercer salario mínimo interprofesional, el 50%.

- 3.^a Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60%.
- 4.^a Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo interprofesional, el 75%.
- 5.^a Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90%.

APARTADO 2

La falta de notificación de la liquidación inicial es uno de los motivos tasados de oposición a la providencia de apremio, tal y como establece el artículo 167.3 de la LGT.

En cuanto a la diligencia de embargo, el artículo 170.3 de la LGT regula los motivos de oposición a la misma, no figurando entre los mismos la falta de notificación de la liquidación inicial, por lo que el recurso de reposición no prosperará.

Cabe señalar, a este respecto, que el artículo 170.3 de la LGT señala como uno de los motivos de oposición a la diligencia de embargo la falta de notificación de la providencia de apremio, y aquí el motivo alegado es la falta de notificación de la liquidación inicial.