

SUPUESTOS PRÁCTICOS DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES TRIBUTARIOS DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA (I)

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

(Prueba 2, celebrada el día 28 de mayo de 2016, de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de turno libre y acceso por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios, convocatoria 220.)

EXTRACTO

Desarrollamos a continuación un caso práctico que consta de cinco partes correspondiente a la prueba 2 de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios, dejando para el próximo número de la revista un segundo caso práctico, también planteado en la citada prueba.

A lo largo de las cinco partes en que se ha dividido el supuesto práctico se plantean cuestiones relativas a aspectos de IRPF, IVA, ISD, ITP y AJD, IP y procedimientos tributarios.

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

Esta prueba consiste en la resolución de los dos supuestos prácticos que se transcriben a continuación. El primer supuesto consta de cinco partes y el segundo supuesto de dos partes. Cada una de las partes tiene una o más preguntas. Al final de cada una se indica la puntuación que le corresponde. Al responder las preguntas debe identificarse el supuesto, la parte y el número de cada una.

La normativa es la vigente a fecha del examen.

Los supuestos deben resolverse como si todos los años la normativa aplicable fuera la misma, es decir, la vigente actualmente.

ENUNCIADO

PARTE 1

El señor Ricard adquirió una vivienda situada en Barcelona a la promotora Casas, SA, que había finalizado su construcción tres años antes. El precio de la transacción se fijó en 450.000 euros. En el momento de la compra se pagaron 300.000 euros y se dejaron a deber los otros 150.000 euros.

De los 300.000 euros pagados al contado, el señor Ricard había obtenido 200.000 euros del Banco, SA, que le había otorgado un préstamo con garantía hipotecaria a devolver en 30 años a un tipo de interés anual del 2%. La garantía hipotecaria fue el mismo inmueble adquirido. Además, Banco, SA solicitó garantizar el principal mediante una fianza. La fianza la constituyó la señora María.

Los restantes 150.000 euros se dejaron a deber en un plazo de seis meses. Como garantía, el señor Ricard constituyó una condición resolutoria explícita en favor de la promotora. Esta condición no devengaba intereses.

Pregunta:

Determinar la posible tributación de las operaciones anteriores, efectuadas todas mediante escritura pública, a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentales (ITP y AJD) y el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) (3 puntos).

PARTE 2

Ocho meses después de la adquisición, el señor Ricard donó la vivienda anterior a sus dos hijos, por partes iguales. El inmueble se valoró en 400.000 euros. Los hijos se subrogaron en la deuda hipotecaria garantizada con el inmueble que tenía un valor pendiente de amortización de 197.000 euros.

Dos meses después de recibir la donación, el señor Martín y la señora Anna obtuvieron un premio del Gordo. Con el importe obtenido decidió cancelar el préstamo hipotecario que tenía un saldo vivo de 196.000 euros.

Un mes después de la cancelación, optaron por poner fin al condominio. El señor Martín se adjudica el inmueble compensando a la señora Anna con la entrega de un cuadro del pintor Antoni Tàpies.

Pregunta:

Determinar la posible tributación de las operaciones anteriores, efectuadas todas con escritura pública, a efectos del IVA, ITP y AJD, IRPF y el ISD (3 puntos).

PARTE 3

Los donatarios declararon un valor total de la vivienda adquirida por donación de 400.000 euros. La Administración tributaria inicia un procedimiento de verificación de datos para comprobar el valor declarado. La Administración determina que el valor real del inmueble dado es de 450.000 euros mediante el método del precio declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien.

No conformes con el valor comprobado, en periodo de alegaciones, los donatarios solicitan el inicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria y ofrecen como garantía para la suspensión del procedimiento el mismo inmueble.

La Administración acepta el inicio del procedimiento de tasación pericial y el inmueble como garantía para suspender el procedimiento y emplaza a los donatarios a aportar un dictamen pericial. El dictamen que aportan determina un valor de 390.000 euros.

Como la tasación de parte no difiere en 120.000 euros ni en un 10% del valor declarado, la Administración procede a aceptar el valor de 390.000 euros e inicia un procedimiento de rectificación de autoliquidación para devolver a los donatarios el exceso de cuota ingresada.

Pregunta:

Efectuar los comentarios que se consideren pertinentes respecto al supuesto de hecho expuesto (3 puntos).

PARTE 4

Se procede a notificar al señor Ricard el inicio de un procedimiento inspector en un domicilio en que en anteriores ocasiones se habían notificado otros actos administrativos. Aunque la notificación había sido entregada a una persona del servicio de limpieza del edificio, identificada como tal, el interesado no comparece ante la inspección en la fecha fijada.

Al cabo de cinco meses, la inspección, mediante burofax, comunica al señor Ricard la apertura del trámite de audiencia previo a la firma de las actas. La notificación se lleva a cabo en la misma dirección que la comunicación de inicio y es atendida por el portero del inmueble. El obligado tributario no presenta alegaciones y tampoco comparece en la fecha fijada para la firma de las actas.

A los seis meses del actuario procede a notificar el acta resultante del procedimiento inspector al señor Ricard. La notificación se efectúa en la misma dirección que las comunicaciones anteriores y es igualmente atendida por el portero del inmueble. El obligado tributario no presenta alegaciones.

Seis meses después de haber terminado el trámite de alegaciones, el jefe de la inspección dicta un acuerdo de liquidación que notifica a un domicilio distinto de los anteriores que es atendido por el obligado tributario.

El interesado interpone un recurso de reposición y alega que tanto la comunicación de inicio de las actuaciones, como el trámite de audiencia y el acta no están correctamente notificadas dado que tres semanas antes de que se dictara la comunicación de inicio de actuaciones, había comunicado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, un cambio de domicilio fiscal. Asimismo, alega que se ha producido una interrupción injustificada del procedimiento inspector y la falta de motivación del acta, por lo que solicita la suspensión de la ejecución.

Transcurrido un mes sin haber recibido notificación de la resolución del recurso de reposición, el interesado interpone reclamación económico-administrativa. El interesado considera que el acto está suspendido.

En primera instancia, el Tribunal Económico-Administrativo Regional estima las alegaciones presentadas. Contra la resolución estimatoria, el director de la Agencia Tributaria de Cataluña interpone recurso de alzada ordinario y solicita la suspensión de la ejecución de la resolución.

Finalmente se notifica la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que ordena retrotraer actuaciones y dictar una nueva liquidación.

Contra esta nueva resolución, el interesado interpone recurso de ejecución y pide la suspensión de la nueva liquidación, alegando que los intereses de demora están calculados erróneamente.

Preguntas:

1. Valore las alegaciones efectuadas por el interesado en el recurso de reposición en relación con la notificación de la comunicación de inicio y la interrupción injustificada del procedimiento (2,5 puntos).
2. Analizar la viabilidad y el objeto de las suspensiones solicitadas con ocasión de los recursos y reclamaciones planteados (3 puntos).

PARTE 5

El señor Ricard es titular de 500 acciones no cotizadas de 1.000 euros de valor nominal, de PMU, SA. El resto de acciones de la sociedad pertenecen a su hermano y a su sobrino.

PMU, SA es una sociedad *holding* que se constituyó en el año 2006. El órgano de administración de la sociedad está formado por dos administradores solidarios, que son el señor Ricard y su sobrino. Ambos perciben retribuciones por el ejercicio de funciones de dirección que suponen su principal fuente de renta.

El último balance aprobado de PMU, SA, ajustado al Código de Comercio, es el siguiente:

- Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo: 2.000.000 de euros.
- Inversiones financieras a corto plazo: 300.000 euros.
- Tesorería: 1.000.000 de euros.
- Capital social: 1.800.000 euros (1.800 acciones de 1.000 euros de valor nominal).
- Prima de emisión: 900.000 euros.
- Reservas: 400.000 euros.
- Pérdidas y ganancias: 180.000 euros.
- Acreedores a largo plazo: 10.000 euros.
- Acreedores a corto plazo: 10.000 euros.

Las inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo están formadas por participaciones de las sociedades: Arrendamientos, SL, valoradas en 1.800.000 euros y Super-Markats, SL, valoradas en 200.000 euros. La participación representa el 100% del capital de ambas participadas. Las sociedades participadas se dedican, respectivamente, al arrendamiento de inmuebles y la venta minorista de alimentos. Las inversiones financieras a corto plazo están formadas por un depósito a corto plazo constituido en Banco, SA, retribuido al 2%.

Los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados de PMU, SA han sido 300.000 euros –100.000 € y 180.000 €, respectivamente.

El último balance aprobado ajustado al Código de Comercio de Arrendamientos, SL es:

- Inversiones inmobiliarias: 2.000.000 de euros.
- Deudores: 50.000 euros.
- Tesorería: 750.000 euros.
- Capital social: 1.800.000 euros (1.800 participaciones de 1.000 euros de valor nominal).
- Reservas: 400.000 euros.
- Pérdidas y ganancias: –200.000 euros.
- Acreedores a largo plazo: 500.000 euros.
- Acreedores a corto plazo: 300.000 euros.

Las inversiones inmobiliarias se desglosan en los siguientes inmuebles:

- Varios locales comerciales alquilados a Super-Markats, SL, contabilizados por 1.500.000 euros. Todos se encuentran situados en Mataró y cuentan con un valor catastral de 600.000 euros. Su valor real es de 2.500.000 euros.
- Masía situada en Tortosa cedida gratuitamente a la señora María que lo explota personalmente como casa rural. Está contabilizada por 500.000 euros. Tiene un valor catastral de 100.000 euros. Su valor real es de 300.000 euros.
- Arrendamientos, SL cuenta con un empleado contratado laboralmente como administrativo a jornada completa que trabaja en una pequeña oficina alquilada por la sociedad a un tercero.

Los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados de Arrendamientos, SL han sido 300.000 euros, –100.000 euros y (–200.000 euros).

El último balance aprobado ajustado al Código de Comercio de Super-Markats, SL es:

- Inmovilizado intangible: 500.000 euros.
- Inmovilizado material: 1.000.000 de euros.
- Existencias: 8.000.000 de euros.
- Deudores: 500.000 euros.
- Tesorería: 1.000.000 de euros.
- Capital social: 200.000 euros (200 participaciones de 1.000 euros de valor nominal).
- Reservas: 2.500.000 euros.
- Pérdidas y ganancias: 300.000 euros.
- Acreedores a largo plazo: 2.500.000 euros.
- Acreedores a corto plazo: 5.500.000 euros.

Los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados de Super-Markats, SL han sido 300.000 euros, 600.000 euros y 300.000 euros.

Preguntas:

1. Determinar el valor de las 500 acciones de PMU, SA, a efectos de la autoliquidación del impuesto sobre el patrimonio del señor Ricard y, en su caso, el importe de las posibles exenciones sobre las mismas (4 puntos).
2. Realice la autoliquidación que debería presentar el señor Martín en el caso de que el señor Ricard le hiciera una donación de 250 acciones de PMU, SA. Hay que tener en cuenta que, en el momento de la donación, el señor Ricard deja de ejercer funciones directivas y de percibir remuneraciones por este concepto, que el señor Martín tiene una discapacidad del 45 % y que presenta autoliquidación tres meses después de la donación (3 puntos).

SOLUCIÓN

PARTE 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), la transmisión del inmueble efectuada por la pro-

motora Casas, SA estará sujeta al IVA, dado que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito especial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.Dos.3.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

El artículo 20.Uno.22.º de la LIVA dispone que estarán exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en la LIVA, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Por lo tanto, y suponiendo que no ha existido utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario, se trata de una primera entrega de edificaciones, operación sujeta y no exenta del IVA, en concepto de entrega de bienes.

La base imponible de la operación, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 de la LIVA, será el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, es decir, 450.000 euros.

Resultará de aplicación el tipo impositivo reducido del 10%, de conformidad con lo establecido en el artículo 91.Uno.1.7.º de la LIVA, al tratarse de una entrega de edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas.

El devengo de la operación se producirá, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75.Uno.1.º de la LIVA, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo de la operación, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la promotora Casas, SA.

Por otra parte, al haberse formalizado la operación de compraventa de la vivienda en escritura pública, también quedará sujeta la operación a la modalidad documentos notariales de actos jurídicos documentados (AJD-DN). Así, del análisis del artículo 31 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) 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 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; 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 primeras 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 transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) y operaciones societarias (OS).

En este caso, se devengará tanto la cuota fija de AJD-DN como la cuota variable de AJD-DN, tal y como establece el artículo 31 del TRLITP y AJD.

Por lo que se refiere a la cuota variable de documentos notariales, el artículo 30.1 del TRLITP y AJD señala que, en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 450.000 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 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), establece que los documentos notariales tributan, con carácter general, al tipo de gravamen del 1,5%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 6.750 euros ($450.000 \times 1,5\%$).

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 29 del TRLITP y AJD dispone que será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Por lo tanto, el sujeto pasivo será el señor Ricard.

Por lo que se refiere a la constitución del préstamo con garantía hipotecaria, se trata de una operación sujeta al IVA, dado que se trata de una prestación de servicios efectuada en el ámbito especial del impuesto por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario), en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, si bien exenta, en virtud del artículo 20.Uno.18.º de la LIVA.

En cuanto a la constitución del derecho de hipoteca y de una fianza, en garantía del préstamo, el artículo 15 del TRLITP y AJD determina que estas operaciones tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.

Por otra parte, al tenerse que otorgar en escritura pública el derecho real de hipoteca, también quedará sujeta la operación a la modalidad AJD-DN. Así, 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 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; y una cuota gradual o variable, determinada por el apartado 2, el cual dispone la tributación al 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 tanto la cuota fija de AJD-DN como la cuota variable de AJD-DN, tal y como establece el artículo 31 del TRLITP y AJD.

Por lo que se refiere a la cuota variable de documentos notariales, el artículo 30 del TRLITP y AJD señala que la base imponible, en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía, estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses. Por su parte, el artículo 44 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITP y AJD, añade que las sumas que se aseguren por intereses serán las correspondientes a un máximo de cinco años.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá al importe del capital garantizado (200.000 €) más cinco años de intereses, a razón de un tipo de interés anual del 2%, lo que supone un importe de intereses de 20.000 euros ($200.000 \times 2\% \times 5$). En consecuencia, la base imponible ascenderá a 220.000 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 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), establece que los documentos notariales tributan, con carácter general, al tipo de gravamen del 1,5 %, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 3.300 euros ($220.000 \times 1,5\%$).

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 29 del TRLITP y AJD dispone que será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Por lo tanto, el sujeto pasivo será el señor Ricard.

En cuanto a la constitución de una condición resolutoria explícita a favor de la promotora Casas, SA, el artículo 7.3 del TRLITP y AJD establece que las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al IVA no tributarán ni en este impuesto ni en el de transmisiones patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.

Por tanto, dado que la operación principal (la transmisión del inmueble) es una operación sujeta y no exenta al IVA, la condición resolutoria explícita no tributará, ni en el IVA ni por la modalidad TPO del ITP y AJD.

Ahora bien, la condición resolutoria explícita, al haberse formalizado en escritura pública, quedará sujeta a la modalidad AJD-DN. Así, 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 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; 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 tanto la cuota fija de AJD-DN como la cuota variable de AJD-DN, tal y como establece el artículo 31 del TRLITP y AJD.

Por lo que se refiere a la cuota variable de documentos notariales, el artículo 30 del TRLITP y AJD establece que la base imponible, en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía, estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses. Por su parte, el artículo 44 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITP y AJD, añade que las sumas que se aseguren por intereses serán las correspondientes a un máximo de cinco años.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá al importe del capital garantizado (150.000 €), 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 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), señala que los documentos notariales tributan, con carácter general, al tipo de gravamen del 1,5%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 2.250 euros ($150.000 \times 1,5\%$).

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 29 del TRLITP y AJD señala que será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la promotora Casas, SA, dado que se trata de la persona en cuyo interés se expide el documento notarial.

PARTE 2

Por lo que se refiere a la posible tributación de las anteriores operaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), dispone que son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos. En cuanto a su cuantificación, el artículo 34 de la LIRPF establece que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

El artículo 35 de la LIRPF señala que 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 otra parte, el artículo 36 de la LIRPF regula las transmisiones a título lucrativo, estableciendo que cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas generales de cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del ISD, sin que puedan exceder del valor de mercado.

Por lo tanto, a efectos de cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, el valor de transmisión asciende a 400.000 euros (valor declarado a efectos del ISD), mientras que el valor de adquisición asciende a 505.050 euros (450.000 € como importe real de la adquisición más 55.050 € en concepto de tributos inherentes a la adquisición, comprendido la suma de 45.000 euros en concepto de IVA y 10.050 € en concepto de ITP y AJD), por lo que se habrá producido una pérdida patrimonial de 105.050 euros.

Ahora bien, esta pérdida patrimonial de 105.050 euros no estará sujeta al IRPF, dado que el artículo 33.5 c) de la LIRPF establece que no se computarán como pérdidas patrimoniales, entre otras, las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades.

La donación de la vivienda a sus dos hijos, por parte del señor Ricard, constituye una operación sujeta al ISD. A tal efecto, el artículo 3.1 b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD), determina que constituye el hecho imponible, entre otras, la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título *inter vivos*.

El artículo 9 b) de la LISD dispone que constituye la base imponible del impuesto, en las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

Por su parte, el artículo 17 de la LISD regula las deudas deducibles estableciendo que, del valor de los bienes donados o adquiridos por otro título lucrativo *inter vivos* equiparable, solo serán deducibles las deudas que estuviesen garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada.

El artículo 5 b) de la LISD dispone que estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas, en las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.

En consecuencia, ascendiendo a 400.000 euros el valor real del inmueble, y ascendiendo a 197.000 euros la deuda pendiente de amortización, garantizada con un derecho real de hipoteca que recae sobre el mismo inmueble transmitido, la diferencia asciende a 203.000 euros (400.000 – 197.000). Por lo tanto, la base imponible de cada uno de los donatarios (señor Martín y señora Anna) asciende a 101.500 euros (203.000/2), siendo sujetos pasivos los referidos donatarios.

No existiendo reducción alguna a aplicar en la base imponible de cada uno de los donatarios, la base liquidable coincidirá con la base imponible.

El artículo 21 de la LISD regula la tarifa, estableciendo que la cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la escala que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, haya sido aprobada por la comunidad autónoma.

A tal efecto, el artículo 57 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña, dispone que la cuota íntegra del ISD, en las transmisiones lucrativas *inter vivos* a favor de contribuyentes de los grupos I y II que define el artículo 2, se obtiene como resultado de aplicar a la base liquidable la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	200.000	5
200.000	10.000	600.000	7
600.000	38.000	En adelante	9

Por tanto, la cuota íntegra de cada uno de los donatarios ascenderá a 5.075 euros (101.500 × 5%).

El artículo 58 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña, señala que la cuota tributaria del ISD se obtiene como resultado de aplicar a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador que corresponda, entre los que se indican a continuación, en función del grupo a que pertenezca el contribuyente, entre los grupos que define el artículo 2, en razón de su grado de parentesco con el transmitente:

Grado de parentesco		
Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
1	1,5882	2

En este caso, al tratarse de transmisiones lucrativas a favor de descendientes, estaremos en presencia de los grupos I o II (dependiendo de la edad de los donatarios), por lo que el coeficiente a multiplicar será 1, y la cuota tributaria coincidirá con la cuota íntegra, es decir, 5.075 euros.

Por lo que se refiere a la subrogación de los hijos en la deuda hipotecaria, el artículo 7.2 A) del TRLITP y AJD establece que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto, entre otras, las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. El obligado al pago del impuesto serán los adquirentes del bien, tal y como dispone el artículo 8 del TRLITP y AJD. En cuanto a la base imponible, ascenderá a 98.500 euros (197.000/2). En cuanto al tipo de gravamen, 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 hasta el 30 de marzo de 2017), determina que la transmisión de inmuebles y la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles, salvo los derechos reales de garantía, tributan al tipo del 10% (a partir del 31 de marzo de 2017 pasan a tributar al tipo medio que resulte de aplicar la tarifa establecida en el propio artículo, en función del valor real del inmueble).

Por lo que se refiere al premio del Gordo obtenido por el señor Martín y la señora Anna, con efectos desde el 1 de enero de 2013, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, crea el Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, incorporando la disposición adicional trigésima tercera a la LIRPF, con las siguientes características:

- a) Están sujetos los premios de las loterías y apuestas que hasta ahora estaban exentos en virtud de la letra ñ) del artículo 7 de la LIRPF (Loterías y Apuestas del Estado, las comunidades autónomas, la Cruz Roja, la ONCE y las análogas europeas).
- b) La base imponible será el importe del premio, si bien están exentos los primeros 2.500 euros (o la parte proporcional si la apuesta es inferior a 0,5 €).
- c) El tipo de gravamen es del 20%.
- d) El Gravamen Especial se integra en el IRPF, pero no afecta en absoluto al resto del impuesto, que seguirá liquidándose como hasta ahora, sin ninguna variación. En definitiva, no se integrarán en la base imponible del IRPF los premios previstos en esta disposición adicional.
- e) El Gravamen Especial se devengará en el momento en el que se abone o satisfaga el premio, debiendo practicarse una retención o ingreso a cuenta (del 20%), que

tendrá carácter liberatorio de la obligación de presentar una autoliquidación por el mismo.

Por lo que se refiere a la cancelación del préstamo hipotecario, al formalizarse en escritura pública, quedará sujeta la operación a la modalidad AJD-DN. Así, 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 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; 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 primeras 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 únicamente la cuota fija de AJD-DN, dado que la operación está exenta de la cuota variable de AJD-DN, por aplicación de lo establecido en el artículo 45.I.B) 18.º del TRLITP y AJD, que dispone que estarán exentas las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase, en cuanto al gravamen gradual de la modalidad actos jurídicos documentados que grava los documentos notariales.

Por lo que se refiere a la extinción del condominio, el artículo 4 del TRLITP y AJD señala que a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquellas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.

Al tratarse de una comunidad de bienes inmuebles, en el caso planteado se producen dos actos diferentes, susceptibles de tributar de forma separada e independiente: por un lado, el exceso de adjudicación que se produce en la disolución y, por el otro, la disolución de la comunidad de bienes inmuebles, que debe formalizarse en escritura pública (tal y como dispone el art. 1.280.1.º del Código Civil) y que, por tanto, se someterá a tributación por la modalidad actos jurídicos documentados, tal y como dispone el artículo 28 del TRLITP y AJD.

En este caso, se devengará tanto la cuota fija de AJD-DN como la cuota variable de AJD-DN, tal y como establece el artículo 31 del TRLITP y AJD.

Por lo que se refiere a la base imponible, el artículo 30.1 del TRLITP y AJD señala que, en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. En el caso que nos ocupa, la base imponible ascenderá a 400.000 euros (el valor total del inmueble).

En cuanto al tipo de gravamen aplicable, el artículo 31 del TRLITP y AJD dispone que las matrices y las copias de las escrituras se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto. Además, las primeras copias de las escrituras públicas de los inmuebles adjudicados, al ser cosa valuable e inscribibles en los Registros de la Propiedad, no estar sujetos al ISD ni a las modalidades TPO y OS tributan, además, al 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 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 la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos), establece que los documentos notariales tributan, con carácter general, al tipo de gravamen del 1,5%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 6.000 euros ($400.000 \times 1,5\%$).

En este caso, serán sujetos pasivos los adquirentes de los bienes, tal y como dispone el artículo 29 del TRLITP y AJD (el adquirente es el señor Martín).

Por otra parte, los excesos de adjudicación se producen en la disolución o extinción de una comunidad de bienes, ya sea una comunidad de bienes de las reguladas en el artículo 392 y siguientes del Código Civil o una comunidad especial, como puede ser la comunidad hereditaria o la sociedad de gananciales. El exceso de adjudicación surge cuando uno de los comuneros, herederos o cónyuges se adjudica en la extinción con liquidación de la comunidad más bienes o derechos de los que le corresponden por su cuota en el patrimonio común.

La causa por la que tributan los excesos de adjudicación y se equiparan a una TPO radica en que el ITP y AJD grava los desplazamientos de bienes y derechos. Si un comunero recibe la totalidad de un bien del que en principio le correspondía una parte, debe tributar por el exceso recibido, ya que en realidad lo que se ha producido es la venta del otro/s comunero/s de su porción al adjudicatario de la totalidad del bien.

A estos efectos, el artículo 7.2 B) del TRLITP y AJD señala que se considerarán transmisiones patrimoniales, a efectos de liquidación y pago del impuesto, los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056.2 y 1.062.1 del Código Civil, y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.

En la disolución de una comunidad de bienes, tal y como dispone la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) V1798/2008, de 9 de octubre (NFC031283), se pueden dar dos convenciones: la disolución de la misma y los posibles excesos de adjudicación que se produzcan a consecuencia de ello. Si se produce un desequilibrio patrimonial en la adjudicación de los bienes a los comuneros, se deberá compensar a los otros comuneros, a fin de equilibrar los lotes, pues la falta de compensación supondría la existencia de un exceso de adjudicación lucrativo a favor del comunero que obtuviera el lote de mayor valor, que tributaría en el ISD.

Si el exceso de adjudicación resulta compensado por el comunero que lo obtiene, tendrá carácter oneroso. De acuerdo con el artículo 7.2 B) del TRLITP y AJD, en principio, el exceso de adjudicación compensado con dinero estará sujeto a la modalidad de TPO del ITP y AJD.

No obstante, no se producirá esta sujeción si el exceso de adjudicación es resultado de lo dispuesto en alguno de los artículos del Código Civil citados. De dichos artículos, cabe destacar el artículo 1.062, cuyo párrafo primero estipula que «Cuando una cosa sea indivisible o desmezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero». Aunque este artículo se refiere a las sucesiones por causa de muerte –en concreto, a la división de la herencia–, su contenido también resulta aplicable a la disolución de las comunidades de bienes y a la de la sociedad de gananciales en virtud de las remisiones que efectúan los artículos 406 y 1.410 del Código Civil a las reglas de división y liquidación de la herencia, que tienen carácter supletorio.

Por lo tanto, si el desequilibrio en los lotes se produce por imposibilidad de formar otros lotes equivalentes, por la existencia de un bien –mueble o inmueble– no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de TPO del ITP y AJD. Ahora bien, la excepción por indivisibilidad debe entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que, para poder aplicar lo dispuesto en el artículo transcrito, es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, otros lotes equivalentes. En caso contrario, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad de TPO.

Por su parte, la Consulta Vinculante de la DGT V0823/2015, de 13 de marzo (NFC054392), señala que en la disolución de la comunidad de bienes deberán formarse lotes lo más homogéneos posible y si los excesos de adjudicación que se produzcan son inevitables –por imposibilidad de formar dos lotes equivalentes– y, además, tales excesos son compensados en metálico a favor del comunero que obtienen defectos de adjudicación en los inmuebles que reciben, dado que la comunidad de bienes no realizaba actividades empresariales, la disolución de la comunidad de bienes estará sujeta únicamente a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITP y AJD.

Por el contrario, si la disolución de la comunidad de bienes no cumple los requisitos expuestos, por producirse excesos de adjudicación no inevitables, o por compensar dichos excesos inevitables con bienes y no con dinero, además del devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales del ITP y AJD, relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación estarán sujetos a la modalidad de TPO.

En este caso, el bien es indivisible, pero no se dan los requisitos del artículo 1.062, párrafo primero del Código Civil (la compensación no es con dinero, sino con bienes) y, por lo tanto, el exceso de adjudicación declarado tributará por la modalidad TPO del ITP y AJD. En cuanto a la base imponible, ascenderá al valor del bien transmitido, es decir, la mitad del valor del inmueble (200.000 €). En cuanto al tipo de gravamen, el artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciem-

bre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro (en la redacción dada hasta el 30 de marzo de 2017), establece que la transmisión del inmuebles y la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles, salvo los derechos reales de garantía, tributan al tipo del 10% (a partir del 31 de marzo de 2017 pasan a tributar al tipo medio que resulte de aplicar la tarifa establecida en el propio artículo, en función del valor real del inmueble).

El sujeto pasivo de la operación, de conformidad con el artículo 8 del TRLITP y AJD, será el señor Martín, dado que se adjudica la totalidad del valor del inmueble, cuando su cuota de participación es del 50%.

Además, dado que la compensación no se realiza con dinero, sino con un cuadro del pintor Antoni Tàpies, se produce una permuta, es decir, un doble desplazamiento patrimonial entre los permutantes, por lo que se gravará cada una de las dos transmisiones en que consiste la permuta.

Así, en cuanto a la transmisión del cuadro del pintor Antoni Tàpies, se encuentra sujeta a TPO, siendo sujeto pasivo el otro permutante, de conformidad con el artículo 8 del TRLITP y AJD (señora Anna). En cuanto a la base imponible, ascenderá al valor del bien transmitido, que suponemos equivalente a la mitad del valor del bien inmueble (200.000 €).

En cuanto al tipo de gravamen, dado que hasta el 30 de marzo de 2017 la Comunidad Autónoma de Cataluña no había aprobado un tipo de gravamen para la transmisión de bienes muebles, el tipo de gravamen aplicable es del 4%, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 del TRLITP y AJD (a partir del 31 de marzo de 2017, el tipo de gravamen para la transmisión de bienes muebles en la Comunidad Autónoma de Cataluña es del 5%, tal y como apunta el artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro).

En cuanto a la posible tributación de la extinción de la comunidad de bienes en el IRPF, el artículo 33.1 de la LIRPF señala que son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por la LIRPF se califiquen como rendimientos.

Por otra parte, el apartado 2 del artículo 33 de la LIRPF señala que se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio en los siguientes casos:

- En los supuestos de división de la cosa común.
- En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a los que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

Conforme con lo anterior, la disolución de una comunidad de bienes y la posterior adjudicación a cada uno de los comuneros de su correspondiente participación en la comunidad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad. En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

Solo en el caso de que se atribuyesen a alguno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existiría una alteración patrimonial en los otros, generándose una ganancia o pérdida patrimonial.

En el caso que nos ocupa, el señor Martín se adjudica la totalidad del valor del inmueble, cuando su cuota de participación es del 50%. Si un comunero (señor Martín) recibe la totalidad de un bien del que en principio le correspondía una parte, debe tributar por el exceso recibido, ya que en realidad lo que se ha producido es la venta del otro comunero (señora Anna) de su porción al adjudicatario de la totalidad del bien.

PARTE 3

Tal y como establece el artículo 18 de la LISD, la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos, por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar según el artículo 31 de la LISD el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

Uno de los medios establecidos para la comprobación de valores, introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, es, según dispone el artículo 57.1 h) de la LGT, el precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. El artículo 158.4 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 inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), desarrolla este medio de comprobación, estableciendo la posibilidad de comprobar el valor de un bien por el precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien realizadas dentro del plazo de un año desde la fecha del devengo del impuesto en que surta efecto, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico determinantes de dicho valor.

En el caso que nos ocupa, el procedimiento que debió iniciar la Administración tributaria es el procedimiento de comprobación de valores (regulado en los arts. 134 y 135 de la LGT, así

como en los arts. 157 a 162 del RGAT), y no el procedimiento de verificación de datos (regulado en los arts. 131 a 133 de la LGT).

La iniciación del procedimiento de comprobación de valores puede producirse mediante dos posibles formas:

- Notificación de inicio, incluyendo la valoración y la propuesta de liquidación.
- Notificación de inicio, sin incorporar la propuesta de liquidación y valoración.

En cuanto a la tramitación del procedimiento, la misma culmina con la notificación de la propuesta de valoración debidamente motivada junto con la propuesta de liquidación, que deberá ajustarse a los requisitos de cada medio de comprobación de valor. Asimismo, se establecerá la apertura del plazo para formular alegaciones (10 a 15 días).

La terminación del procedimiento se producirá generalmente con la liquidación que regulariza la situación tributaria. La notificación se realiza al obligado tributario, y la duración máxima del procedimiento es de seis meses desde el inicio del mismo hasta la notificación de la resolución expresa. Si se supera dicho plazo, las consecuencias son la caducidad y la inexistencia de los intereses de demora.

La impugnación de la comprobación de valores puede realizarse de dos formas:

- Mediante recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación que incorpore la comprobación de valor, si la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y se denuncia dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa.
- Mediante la tasación pericial contradictoria si, estimando el contribuyente que la motivación es suficiente, no está de acuerdo con el valor comprobado por la Administración tributaria.

De conformidad con lo establecido en el artículo 135.1 de la LGT, los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de la LGT, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

En el caso del ITP y AJD, la normativa propia del tributo sí que prevé la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria (art. 120 del RD 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITP y AJD). En cambio, en el caso del ISD, la normativa propia del tributo no prevé la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria.

Tanto el artículo 223 de la LGT (para el recurso de reposición) como el artículo 235 de la LGT (para la reclamación económico-administrativa) establecen el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto recurrible o impugnado.

Por lo que se refiere a los efectos de la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, el artículo 135.1 de la LGT dispone que la misma determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra esta.

En el caso que nos ocupa, no es posible promover la tasación pericial contradictoria contra la propuesta de liquidación, sino contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente. Por otra parte, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria determina la suspensión de la ejecución del acto impugnado, sin que sea necesario aportar garantía alguna para suspender la ejecución del acto impugnado.

Cuando se solicite la tasación pericial contradictoria, será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración en el supuesto en que la comprobación del valor se hubiese efectuado por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración. A estos efectos, el órgano competente remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar. En el plazo de 15 días, el personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos formulará por duplicado la correspondiente hoja de aprecio, en la que deberán constar el resultado de la valoración realizada y los criterios empleados.

En el caso que nos ocupa, una vez solicitada la tasación pericial contradictoria, era necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración, dado que la comprobación del valor se efectuó por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración (la comprobación del valor se efectuó mediante el precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien).

El órgano competente notificará al obligado tributario la valoración a que se refiere el párrafo anterior, y se le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la valoración, para que pueda proceder al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar.

En el supuesto de que el perito del obligado tributario emita el informe, si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero (art. 135.2 de la LGT).

En el supuesto que nos ocupa, la Administración acepta, de forma errónea, la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, al considerar que la diferencia entre la tasación de parte y el valor declarado no difiere en más de 120.000 euros ni en más de un 10% del valor declarado. En realidad, la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario servirá de base para la liquidación, únicamente si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de dicha tasación.

Dado que no existe valoración (tasación) por parte de un perito de la Administración, no es posible evaluar si se cumple o no la condición del artículo 135.2 de la LGT, al objeto de designar un perito tercero o dar por finalizada la tasación pericial contradictoria.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 18.2 de la LISD, prevalecerá el valor declarado sobre el comprobado, si el valor declarado fuera superior. Por tanto, no procede modificar a la baja, a resultas de la tasación pericial contradictoria, el valor consignado en la autoliquidación.

Además, y sin perjuicio de lo anterior, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones no se inicia nunca de oficio, sino siempre a instancia de parte (art. 126 del RGAT).

PARTE 4

PREGUNTA 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 17 del RGAT, la comunicación del cambio de domicilio fiscal a la Administración tributaria producirá plenos efectos desde su presentación.

El artículo 111 de la LGT dispone que cuando la notificación se practique en el domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, puede hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad.

También pueden recibirla los empleados de la comunidad de vecinos o propietarios donde radique el lugar a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

Ahora bien, solo está válidamente practicada la notificación en un lugar que no sea el domicilio fiscal, si es el mismo obligado tributario o quien este haya designado quien recibe o rechaza la notificación, pues la legitimación para recibir notificaciones de cualquier persona que se encuentre en el lugar y haga constar su identidad, así como de las demás personas que se citan en el artículo 111 de la LGT, no es aplicable a las notificaciones que se practican en otro lugar distinto de los anteriormente citados que se permiten para los procedimientos iniciados de oficio (art. 110.2 de la LGT).

La dicción literal del precepto solo se refiere a los supuestos en los que la notificación se practique en el domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante, y no a los restantes lugares en los que pueden válidamente practicarse las notificaciones en los procedimientos iniciados de oficio, que son, además del domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, el centro de trabajo, el lugar donde se desarrolle la actividad económica o cualquier otro adecuado a tal fin.

Por tanto, cabe concluir que las notificaciones de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, de la apertura del trámite de audiencia previo a la firma de las actas, así como del acta de disconformidad, no han sido correctas, por lo que el obligado tributario podría alegar indefensión.

En cuanto a la alegación referida a la interrupción injustificada del procedimiento inspector, cabe señalar que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, introduce una nueva regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras (art. 150 de la LGT), que tiene varios objetivos:

- Simplificar la normativa vigente, eliminando supuestos de interrupciones justificadas y dilaciones no imputables a la Administración y de ampliación del plazo.
- Una mayor seguridad jurídica, en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento.
- Reducir la conflictividad tributaria.

En concreto, la reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección, que pasa a ser de 18 meses con carácter general, y de 27 meses en los siguientes casos:

- Cuando la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
- Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que dispone la Administración tributaria para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otra Administración.

No obstante, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la ley en supuestos que impiden la continuación del procedimiento, tales como:

- La remisión del expediente al Ministerio Fiscal.
- La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma a la Comisión Consultiva.

- La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Asimismo, se podrá extender la duración del procedimiento en los siguientes casos:

- Por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo.
- Cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida, o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta.

Las consecuencias de la superación del plazo de duración del procedimiento inspector serán las actualmente previstas.

Por otro lado, se suprime la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuaciones durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario.

Por lo que se refiere a la entrada en vigor de la modificación operada en el artículo 150 de la LGT, la disposición transitoria única, apartado 6 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT, dispone que la redacción dada a los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la LGT será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir del día 12 de octubre de 2015.

Ahora bien, en el caso de que el procedimiento inspector se hubiera iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción dada al artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015 (antes del 12 de octubre de 2015), procedería aplicar la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados con anterioridad al 12 de octubre de 2015, que establecía que, si bien el procedimiento inspector tiene fijado un plazo máximo de duración, para cuyo cómputo se toman como fecha inicial la notificación del inicio de las actuaciones y como fecha final aquella en que se notifique o se entienda notificada la liquidación (art. 150.1 de la LGT), cabía la posibilidad de que a lo largo de dicho procedimiento se produjeran interrupciones.

En este sentido, se distinguía entre aquellas interrupciones que se consideraban justificadas y aquellas que no.

En cuanto a las interrupciones justificadas, la LGT dejaba su desarrollo a la vía reglamentaria (art. 104.2 de la LGT). El efecto que producían estas interrupciones justificadas consistía en que el periodo de su duración no se tenía en cuenta para el cómputo del plazo máximo del procedimiento inspector.

En cuanto a las interrupciones injustificadas, la normativa vigente para los procedimientos inspectores iniciados antes del 12 de octubre de 2015 se refería a supuestos en que el procedimiento inspector estuviese paralizado durante más de seis meses por causas no imputables al obligado

tributario. A estos efectos, el artículo 150.2 de la LGT disponía que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada.

En este supuesto, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de la LGT.

Ahora bien, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras no comienza hasta que no haya concluido el plazo de 15 días del que dispone el contribuyente para la presentación de alegaciones al acta de disconformidad, tal y como dispone la Resolución del TEAC de 17 de febrero de 2010, R. G. 3783/2008 (NFJ038400), pues hasta ese momento la Administración no puede dictar la resolución pertinente, dado que se trata de un plazo cuyo transcurso no depende de la Administración, sino del sujeto pasivo. Es un plazo que la Administración ha de otorgar al administrado, y es este quien dispone del mismo a fin de renunciar al ejercicio de alegaciones, o formularlas en el plazo establecido, o antes de que este transcurra. Cualquiera que sea la opción elegida por el administrado, es patente que la Administración no puede dictar resolución hasta que el administrado ejercite la opción.

El mismo criterio, con idéntica argumentación, ha sido mantenido por el Tribunal Supremo en Sentencias de 7 de mayo de 2009 (rec. cas. 7813/2003 –NFJ034778–), y 3 de junio de 2009 (rec. cas. 7052/2003), y con argumentación análoga, por la Sentencia de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. 447/2004).

Dado que la interrupción injustificada del procedimiento inspector no fue superior a seis meses, tampoco procedería estimar las alegaciones del interesado a este respecto.

En conclusión, tanto si se aplica la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados con anterioridad al 12 de octubre de 2015, como si se aplica la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados a partir del 12 de octubre de 2015, no procederá estimar las alegaciones efectuadas por el interesado en relación con la interrupción injustificada del procedimiento (en un caso, porque la interrupción injustificada del procedimiento inspector no fue superior a seis meses y, en el otro caso, porque la Ley 34/2015 suprime la interrupción injustificada del procedimiento inspector).

PREGUNTA 2

El artículo 25 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), dispone que la mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

El artículo 225 de la LGT regula la resolución del recurso de reposición, señalando que el plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso.

Transcurrido el plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de la LGT.

Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente.

Por otra parte, el artículo 39 del RGRVA determina que la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

- a) Con dispensa total o parcial de garantías, cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 46 y 47 del RGRVA.
- b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho.

El artículo 66 del RGRVA regula la ejecución de las resoluciones administrativas, señalando que la interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión.

Por último, el artículo 241 ter de la LGT regula el recurso contra la ejecución, señalando que los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquellas.

Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, podrá presentar este recurso.

Será competente para conocer de este recurso el órgano del tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta. La resolución dictada podrá establecer los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo.

El plazo de interposición de este recurso será de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso.

En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.

El tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta ley.

PARTE 5

PREGUNTA 1

El artículo 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio (LIP), regula la valoración de los valores representativos de la participación en fondos propios no negociados en mercados organizados, señalando que el valor a considerar es el siguiente:

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

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

- a) Valor nominal: $500 \text{ acciones} \times 1.000 = 500.000$ euros.
 b) Valor teórico resultante del último balance.

Inversiones empresas grupo	2.000.000
Inversiones financieras a corto plazo	300.000
Tesorería	1.000.000
Total activo	3.300.000
Pasivo exigible a corto plazo	(10.000)
Pasivo exigible a largo plazo	(10.000)
Patrimonio neto	3.280.000

Valor teórico: $3.280.000/1.800 = 1.822,22$ euros/acción

Valor teórico (500 acciones): $500 \times 1.822,22 = 911.111,11$

- c) Capitalización de beneficios de los últimos tres años.

$$\emptyset = (300.000 + 0 + 180.000)/3 = 160.000$$

$$160.000/0,2 = 800.000$$

$$800.000 \times 500/1.800 = 222.222,22$$

Valor fiscal que prevalece (el mayor) 911.111,11

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

- 1.º Porcentaje de participación.

El sujeto pasivo titular debe ostentar un porcentaje de participación igual o superior al 5% del capital de la entidad. Este porcentaje se eleva al 20%, cuando se computa conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales.

les de segundo grado (grupo de parentesco), con independencia de que el parentesco lo sea por consanguinidad, afinidad o adopción.

2.º Funciones de dirección y remuneración.

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

3.º Requisitos de la entidad participada.

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

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

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

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

1. Los siguientes valores:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporan derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5 % de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en el artículo 4.Ocho.2 a) de la LIP.

2. Como valores ni como elementos no afectos (lo que no significa necesariamente que estén afectos, tal y como establece la DGT en su Consulta Vincu-

lante V1968/2015, de 23 de junio –NFC055223–), aquellos cuyo precio de adquisición no supera el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas. Se establece como límite el importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último párrafo del punto 1 anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas.

ARRENDAMIENTOS, SL

El balance facilitado se ajusta al Código de Comercio. Por tanto, partiremos de los datos del balance.

• Inversiones inmobiliarias	2.000.000
• Deudores	50.000
• Tesorería	<u>750.000</u>
• Total activo.....	2.800.000

Según datos del balance, hay una masía situada en Tortosa que está cedida gratuitamente a la señora María. Por tanto, se trata de un bien no afecto a la actividad.

El porcentaje del activo afecto a la actividad económica asciende al 82,14 %, de acuerdo con el siguiente cálculo:

$$\% \text{ activo afecto: } \frac{2.800.000 - 500.000}{2.800.000} = 82,14 \%$$

En consecuencia, podemos concluir que más de mitad del activo de la entidad está afecto a una actividad económica.

No obstante lo anterior, a efectos de determinar el alcance de la exención, debemos determinar la afectación real del patrimonio de Arrendamientos, SL a una actividad económica, es decir, 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 la entidad.

Respecto al pasivo exigible no afecto a la actividad, nada dice el enunciado. Por tanto, consideramos que todo el pasivo se encuentra afecto a la actividad económica.

Por tanto, la afectación real del patrimonio de Arrendamientos, SL a una actividad económica será el siguiente:

• Total activo	2.800.000
• Bienes no afectos	<u>(500.000)</u>
• Total activo afecto	2.300.000
• Total pasivo exigible	800.000
• Pasivo exigible no afecto	<u>0</u>
• Total pasivo afecto	800.000
• Diferencia	1.500.000
• Patrimonio neto	2.000.000
• % real de afectación (1.500.000/2.000.000)	75%

A estos efectos, el artículo 27 de la LIRPF establece que se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Como el enunciado nos dice que Arrendamientos, SL cuenta con un empleado con contrato laboral a jornada completa, podemos considerar el alquiler de inmuebles como una actividad.

Aunque el porcentaje de afectación sea del 75 %, el artículo 4.8.Dos.1.º de la LIP dispone que no se computarán como valores no afectos los que otorguen, al menos, el 5 % de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

Por tanto, dado que PMU, SA posee el 100 % de los derechos de voto de Arrendamientos, SL, y suponiendo que dispone de medios para gestionar la participación, cabe concluir que toda la participación en Arrendamientos está afectada.

SUPER-MARKATS, SL

De conformidad con lo establecido en el artículo 27 de la LIRPF, se consideran actividades económicas aquellas que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

De los datos del enunciado se desprende que la entidad Super-Markats, SL se dedica al comercio minorista de alimentos. A la vista del balance, todo su activo parece afecto a la actividad.

Analizadas las filiales, queda por comprobar la afectación real del patrimonio del PMU, SA a una actividad.

El balance facilitado se ajusta al Código de Comercio. Por tanto, partiremos de los datos del balance.

La participación en las dos filiales, tal y como se ha constatado en el análisis anterior, está totalmente afecta.

• Total activo	3.300.000
• Bienes no afectos:	
– Inversiones financieras	(300.000)
• Total activo afecto	<u>3.000.000</u>

Por tanto, el porcentaje del activo afecto a la actividad económica asciende al 90,9%, de acuerdo con el siguiente cálculo:

$$\% \text{ activo afecto: } \frac{3.300.000 - 300.000}{3.300.000} = 90,9\%$$

En consecuencia, podemos concluir que más de mitad del activo de la entidad está afecto a una actividad económica.

No obstante lo anterior, a efectos de determinar el alcance de la exención, debemos determinar la afectación real del patrimonio de PMU a una actividad económica, es decir, 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 la entidad.

Por tanto, la afectación real del patrimonio de PMU, SA a una actividad económica será el siguiente:

• Total activo	3.300.000
• Bienes no afectos:	
– Inversiones financieras	(300.000)
• Total activo afecto	<u>3.000.000</u>
• Pasivo exigible a largo plazo	10.000

• Pasivo exigible a corto plazo	10.000
• Total pasivo afecto	20.000
• Diferencia	2.980.000
• Patrimonio neto	3.280.000
• % afectación (2.980.000/3.280.000)	90,85 %

Requisito de participación de la sociedad *holding* en las participadas

También se cumple dado que la participación es del 100% en ambas sociedades.

Funciones de dirección y remuneración

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

Según el enunciado, el señor Ricard y su sobrino ejercen funciones de dirección en la sociedad y constituye su principal fuente de renta.

Por tanto, se reúnen los requisitos necesarios para que las acciones de PMU, SA tengan derecho a la exención, si bien, en proporción a la afectación real del patrimonio a la actividad.

Valor de las participaciones	911.111,11
Exento (90,85% × 911.111,11)	827.777,77
No exento	83.333,33

PREGUNTA 2

Donación de las acciones

En primer lugar, debemos calcular el valor de las participaciones donadas.

Como los valores que constan en el balance de PMU, SA no son «reales», procedemos en primer lugar a valorar las participaciones de las filiales.

Para calcular el valor de las participaciones en las entidades Arrendamientos y Super-Markats, debemos utilizar el valor teórico contable:

ARRENDAMIENTOS, SL

• Capital social	1.800.000
• Reservas	400.000
• Pérdidas y ganancias	-200.000
• Patrimonio neto	<u>2.000.000</u>

SUPER-MARKATS, SL

• Capital social	200.000
• Reservas	2.500.000
• Pérdidas y ganancias	300.000
• Patrimonio neto	<u>3.000.000</u>

Por tanto, el balance de PMU, SA ajustado será:

• Participación Arrendamientos	2.000.000
• Participación Super-Markats	3.000.000
• Inversiones financieras a corto plazo	300.000
• Tesorería	1.000.000
• Deudas a corto plazo	(10.000)
• Deudas a largo plazo	<u>(10.000)</u>
• Patrimonio neto	6.280.000
• N.º acciones	1.800
• Valor teórico contable (6.280.000/1.800)	3.488,88

El valor de las participaciones donadas será:

$$250 \times 3.488,88 = 872.220 \text{ euros}$$

En segundo lugar, debemos comprobar si se cumplen los requisitos para aplicar la reducción del 95% por donaciones de participaciones en entidades a favor del cónyuge, de los descendientes, de los ascendientes o de los colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad (el señor Martín es hijo del señor Ricard y, por tanto, descendiente en

primer grado), contemplada en el artículo 41 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, del impuesto sobre sucesiones y donaciones en Cataluña.

Según el artículo 42 de la Ley 19/2010, para poder disfrutar de dicha reducción, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Que el donante haya cumplido 65 años, o se halle en situación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez.
- b) Que la entidad no tenga como actividad principal, en los términos establecidos en el artículo 12, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- c) Que la participación del donante en el capital de la entidad sea al menos del 5 %, computado individualmente, o del 20 %, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.
- d) Que el donante 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.

Si la participación en la entidad es conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere la letra c) de este apartado, al menos una de las personas de este grupo de parentesco debe cumplir los requisitos relativos a las funciones de dirección y a las remuneraciones derivadas de las mismas.

- e) Que el donante, en la fecha de la donación, si ejerce funciones de dirección en la entidad, deje de ejercerlas y deje de percibir las correspondientes remuneraciones.

Analicemos, a continuación, el cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 42 de la Ley 19/2010:

- En cuanto al requisito contemplado en la letra a), nada dice el supuesto al respecto.
- En cuanto al requisito contemplado en la letra b), la entidad no tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, dado que el porcentaje de afectación del activo a la actividad económica es del 90,9 % (porcentaje calculado en el apartado anterior).
- En cuanto al requisito contemplado en la letra c), el señor Ricard tiene 500 acciones de un total de 1.800, lo que representa una participación del 27,7 %, superior al 5 % exigido.
- En cuanto al requisito contemplado en la letra d), el señor Ricard ha ejercido funciones de dirección en la sociedad y las retribuciones que ha recibido por tal concepto constituyen su principal fuente de renta.

- Por último, en cuanto al requisito contemplado en la letra e), el señor Ricard, a la fecha de la donación, deja de ejercer funciones de dirección en la sociedad.

Examinados todos los requisitos, no aplicaremos la reducción contemplada en el artículo 42 de la Ley 19/2010, dado que no disponemos de datos suficientes para comprobar el cumplimiento del requisito contemplado en la letra a) (no sabemos la edad del donante a fecha de la donación, ni tampoco si se halla en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez).

Liquidación del impuesto

• Base imponible	872.220
• Reducciones	0
• Base liquidable	872.220
• Tarifa artículo 57.1 Ley 19/2010 (1):	
– Hasta 600.000	38.000
– Resto ($272.220 \times 9\%$)	24.499,8
• Cuota íntegra	62.499,8
• Coeficiente multiplicador (art. 58 Ley 19/2010) grupos I y II	1
• Cuota tributaria	62.499,8
• Recargo fuera plazo	5%
• Total recargo	3.124,99
• Total	65.624,79

Nota:

- (1) Para poder aplicar la tarifa establecida en el apartado 1 del artículo 57 de la Ley 19/2010, la donación *inter vivos* debe haberse formalizado en escritura pública. Si la escritura no es requisito de validez, el otorgante debe elevarla a público en el plazo de un mes a contar desde la fecha de entrega del bien.

PARTE 2

Ocho meses después de la adquisición, el señor Ricard donó la vivienda anterior a sus dos hijos, por partes iguales. El inmueble se valoró en 400.000 euros. Los hijos se subrogaron en la deuda hipotecaria garantizada con el inmueble que tenía un valor pendiente de amortización de 197.000 euros.

Dos meses después de recibir la donación, el señor Martín y la señora Anna obtuvieron un premio del Gordo. Con el importe obtenido decidió cancelar el préstamo hipotecario que tenía un saldo vivo de 196.000 euros.

Un mes después de la cancelación, optaron por poner fin al condominio. El señor Martín se adjudica el inmueble compensando a la señora Anna con la entrega de un cuadro del pintor Antoni Tàpies.

Pregunta:

Determinar la posible tributación de las operaciones anteriores, efectuadas todas con escritura pública, a efectos del IVA, ITP y AJD, IRPF y el ISD (3 puntos).

PARTE 3

Los donatarios declararon un valor total de la vivienda adquirida por donación de 400.000 euros. La Administración tributaria inicia un procedimiento de verificación de datos para comprobar el valor declarado. La Administración determina que el valor real del inmueble dado es de 450.000 euros mediante el método del precio declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien.

No conformes con el valor comprobado, en periodo de alegaciones, los donatarios solicitan el inicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria y ofrecen como garantía para la suspensión del procedimiento el mismo inmueble.

La Administración acepta el inicio del procedimiento de tasación pericial y el inmueble como garantía para suspender el procedimiento y emplaza a los donatarios a aportar un dictamen pericial. El dictamen que aportan determina un valor de 390.000 euros.

Como la tasación de parte no difiere en 120.000 euros ni en un 10% del valor declarado, la Administración procede a aceptar el valor de 390.000 euros e inicia un procedimiento de rectificación de autoliquidación para devolver a los donatarios el exceso de cuota ingresada.

Pregunta:

Efectuar los comentarios que se consideren pertinentes respecto al supuesto de hecho expuesto (3 puntos).

PARTE 4

Se procede a notificar al señor Ricard el inicio de un procedimiento inspector en un domicilio en que en anteriores ocasiones se habían notificado otros actos administrativos. Aunque la notificación había sido entregada a una persona del servicio de limpieza del edificio, identificada como tal, el interesado no comparece ante la inspección en la fecha fijada.

Al cabo de cinco meses, la inspección, mediante burofax, comunica al señor Ricard la apertura del trámite de audiencia previo a la firma de las actas. La notificación se lleva a cabo en la misma dirección que la comunicación de inicio y es atendida por el portero del inmueble. El obligado tributario no presenta alegaciones y tampoco comparece en la fecha fijada para la firma de las actas.

A los seis meses del actuario procede a notificar el acta resultante del procedimiento inspector al señor Ricard. La notificación se efectúa en la misma dirección que las comunicaciones anteriores y es igualmente atendida por el portero del inmueble. El obligado tributario no presenta alegaciones.

Seis meses después de haber terminado el trámite de alegaciones, el jefe de la inspección dicta un acuerdo de liquidación que notifica a un domicilio distinto de los anteriores que es atendido por el obligado tributario.

El interesado interpone un recurso de reposición y alega que tanto la comunicación de inicio de las actuaciones, como el trámite de audiencia y el acta no están correctamente notificadas dado que tres semanas antes de que se dictara la comunicación de inicio de actuaciones, había comunicado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, un cambio de domicilio fiscal. Asimismo, alega que se ha producido una interrupción injustificada del procedimiento inspector y la falta de motivación del acta, por lo que solicita la suspensión de la ejecución.

Transcurrido un mes sin haber recibido notificación de la resolución del recurso de reposición, el interesado interpone reclamación económico-administrativa. El interesado considera que el acto está suspendido.

En primera instancia, el Tribunal Económico-Administrativo Regional estima las alegaciones presentadas. Contra la resolución estimatoria, el director de la Agencia Tributaria de Cataluña interpone recurso de alzada ordinario y solicita la suspensión de la ejecución de la resolución.

Finalmente se notifica la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que ordena retrotraer actuaciones y dictar una nueva liquidación.

Contra esta nueva resolución, el interesado interpone recurso de ejecución y pide la suspensión de la nueva liquidación, alegando que los intereses de demora están calculados erróneamente.

Preguntas:

1. Valore las alegaciones efectuadas por el interesado en el recurso de reposición en relación con la notificación de la comunicación de inicio y la interrupción injustificada del procedimiento (2,5 puntos).
2. Analizar la viabilidad y el objeto de las suspensiones solicitadas con ocasión de los recursos y reclamaciones planteados (3 puntos).

PARTE 5

El señor Ricard es titular de 500 acciones no cotizadas de 1.000 euros de valor nominal, de PMU, SA. El resto de acciones de la sociedad pertenecen a su hermano y a su sobrino.

PMU, SA es una sociedad *holding* que se constituyó en el año 2006. El órgano de administración de la sociedad está formado por dos administradores solidarios, que son el señor Ricard y su sobrino. Ambos perciben retribuciones por el ejercicio de funciones de dirección que suponen su principal fuente de renta.

El último balance aprobado de PMU, SA, ajustado al Código de Comercio, es el siguiente:

- Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo: 2.000.000 de euros.
- Inversiones financieras a corto plazo: 300.000 euros.
- Tesorería: 1.000.000 de euros.
- Capital social: 1.800.000 euros (1.800 acciones de 1.000 euros de valor nominal).
- Prima de emisión: 900.000 euros.
- Reservas: 400.000 euros.
- Pérdidas y ganancias: 180.000 euros.
- Acreedores a largo plazo: 10.000 euros.
- Acreedores a corto plazo: 10.000 euros.

Las inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo están formadas por participaciones de las sociedades: Arrendamientos, SL, valoradas en 1.800.000 euros y Super-Markats, SL, valoradas en 200.000 euros. La participación representa el 100% del capital de ambas participadas. Las sociedades participadas se dedican, respectivamente, al arrendamiento de inmuebles y la venta minorista de alimentos. Las inversiones financieras a corto plazo están formadas por un depósito a corto plazo constituido en Banco, SA, retribuido al 2%.

Los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados de PMU, SA han sido 300.000 euros -100.000 € y 180.000 €, respectivamente.

El último balance aprobado ajustado al Código de Comercio de Arrendamientos, SL es:

- Inversiones inmobiliarias: 2.000.000 de euros.
- Deudores: 50.000 euros.
- Tesorería: 750.000 euros.
- Capital social: 1.800.000 euros (1.800 participaciones de 1.000 euros de valor nominal).
- Reservas: 400.000 euros.
- Pérdidas y ganancias: -200.000 euros.
- Acreedores a largo plazo: 500.000 euros.
- Acreedores a corto plazo: 300.000 euros.

Las inversiones inmobiliarias se desglosan en los siguientes inmuebles:

- Varios locales comerciales alquilados a Super-Markats, SL, contabilizados por 1.500.000 euros. Todos se encuentran situados en Mataró y cuentan con un valor catastral de 600.000 euros. Su valor real es de 2.500.000 euros.
- Masía situada en Tortosa cedida gratuitamente a la señora María que lo explota personalmente como casa rural. Está contabilizada por 500.000 euros. Tiene un valor catastral de 100.000 euros. Su valor real es de 300.000 euros.
- Arrendamientos, SL cuenta con un empleado contratado laboralmente como administrativo a jornada completa que trabaja en una pequeña oficina alquilada por la sociedad a un tercero.

Los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados de Arrendamientos, SL han sido 300.000 euros, -100.000 euros y (-200.000 euros).

El último balance aprobado ajustado al Código de Comercio de Super-Markats, SL es:

- Inmovilizado intangible: 500.000 euros.
- Inmovilizado material: 1.000.000 de euros.
- Existencias: 8.000.000 de euros.
- Deudores: 500.000 euros.
- Tesorería: 1.000.000 de euros.
- Capital social: 200.000 euros (200 participaciones de 1.000 euros de valor nominal).
- Reservas: 2.500.000 euros.
- Pérdidas y ganancias: 300.000 euros.
- Acreedores a largo plazo: 2.500.000 euros.
- Acreedores a corto plazo: 5.500.000 euros.

Los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados de Super-Markats, SL han sido 300.000 euros, 600.000 euros y 300.000 euros.

Preguntas:

1. Determinar el valor de las 500 acciones de PMU, SA, a efectos de la autoliquidación del impuesto sobre el patrimonio del señor Ricard y, en su caso, el importe de las posibles exenciones sobre las mismas (4 puntos).
2. Realice la autoliquidación que debería presentar el señor Martín en el caso de que el señor Ricard le hiciera una donación de 250 acciones de PMU, SA. Hay que tener en cuenta que, en el momento de la donación, el señor Ricard deja de ejercer funciones directivas y de percibir remuneraciones por este concepto, que el señor Martín tiene una discapacidad del 45 % y que presenta autoliquidación tres meses después de la donación (3 puntos).

SOLUCIÓN

PARTE 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), la transmisión del inmueble efectuada por la pro-

motora Casas, SA estará sujeta al IVA, dado que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito especial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.Dos.3.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

El artículo 20.Uno.22.º de la LIVA dispone que estarán exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en la LIVA, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Por lo tanto, y suponiendo que no ha existido utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario, se trata de una primera entrega de edificaciones, operación sujeta y no exenta del IVA, en concepto de entrega de bienes.

La base imponible de la operación, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 de la LIVA, será el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, es decir, 450.000 euros.

Resultará de aplicación el tipo impositivo reducido del 10%, de conformidad con lo establecido en el artículo 91.Uno.1.7.º de la LIVA, al tratarse de una entrega de edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas.

El devengo de la operación se producirá, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75.Uno.1.º de la LIVA, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo de la operación, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la promotora Casas, SA.

Por otra parte, al haberse formalizado la operación de compraventa de la vivienda en escritura pública, también quedará sujeta la operación a la modalidad documentos notariales de actos jurídicos documentados (AJD-DN). Así, del análisis del artículo 31 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) 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 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; 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 transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) y operaciones societarias (OS).

En este caso, se devengará tanto la cuota fija de AJD-DN como la cuota variable de AJD-DN, tal y como establece el artículo 31 del TRLITP y AJD.

Por lo que se refiere a la cuota variable de documentos notariales, el artículo 30.1 del TRLITP y AJD señala que, en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 450.000 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 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), establece que los documentos notariales tributan, con carácter general, al tipo de gravamen del 1,5%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 6.750 euros ($450.000 \times 1,5\%$).

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 29 del TRLITP y AJD dispone que será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Por lo tanto, el sujeto pasivo será el señor Ricard.

Por lo que se refiere a la constitución del préstamo con garantía hipotecaria, se trata de una operación sujeta al IVA, dado que se trata de una prestación de servicios efectuada en el ámbito especial del impuesto por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario), en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, si bien exenta, en virtud del artículo 20.Uno.18.º de la LIVA.

En cuanto a la constitución del derecho de hipoteca y de una fianza, en garantía del préstamo, el artículo 15 del TRLITP y AJD determina que estas operaciones tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.

Por otra parte, al tenerse que otorgar en escritura pública el derecho real de hipoteca, también quedará sujeta la operación a la modalidad AJD-DN. Así, 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 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; y una cuota gradual o variable, determinada por el apartado 2, el cual dispone la tributación al 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 tanto la cuota fija de AJD-DN como la cuota variable de AJD-DN, tal y como establece el artículo 31 del TRLITP y AJD.

Por lo que se refiere a la cuota variable de documentos notariales, el artículo 30 del TRLITP y AJD señala que la base imponible, en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía, estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses. Por su parte, el artículo 44 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITP y AJD, añade que las sumas que se aseguren por intereses serán las correspondientes a un máximo de cinco años.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá al importe del capital garantizado (200.000 €) más cinco años de intereses, a razón de un tipo de interés anual del 2%, lo que supone un importe de intereses de 20.000 euros ($200.000 \times 2\% \times 5$). En consecuencia, la base imponible ascenderá a 220.000 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 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), establece que los documentos notariales tributan, con carácter general, al tipo de gravamen del 1,5 %, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 3.300 euros ($220.000 \times 1,5\%$).

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 29 del TRLITP y AJD dispone que será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Por lo tanto, el sujeto pasivo será el señor Ricard.

En cuanto a la constitución de una condición resolutoria explícita a favor de la promotora Casas, SA, el artículo 7.3 del TRLITP y AJD establece que las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al IVA no tributarán ni en este impuesto ni en el de transmisiones patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.

Por tanto, dado que la operación principal (la transmisión del inmueble) es una operación sujeta y no exenta al IVA, la condición resolutoria explícita no tributará, ni en el IVA ni por la modalidad TPO del ITP y AJD.

Ahora bien, la condición resolutoria explícita, al haberse formalizado en escritura pública, quedará sujeta a la modalidad AJD-DN. Así, 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 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; 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 primeras 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 tanto la cuota fija de AJD-DN como la cuota variable de AJD-DN, tal y como establece el artículo 31 del TRLITP y AJD.

Por lo que se refiere a la cuota variable de documentos notariales, el artículo 30 del TRLITP y AJD establece que la base imponible, en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía, estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses. Por su parte, el artículo 44 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITP y AJD, añade que las sumas que se aseguren por intereses serán las correspondientes a un máximo de cinco años.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá al importe del capital garantizado (150.000 €), 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 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), señala que los documentos notariales tributan, con carácter general, al tipo de gravamen del 1,5%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 2.250 euros ($150.000 \times 1,5\%$).

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 29 del TRLITP y AJD señala que será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la promotora Casas, SA, dado que se trata de la persona en cuyo interés se expide el documento notarial.

PARTE 2

Por lo que se refiere a la posible tributación de las anteriores operaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), dispone que son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos. En cuanto a su cuantificación, el artículo 34 de la LIRPF establece que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

El artículo 35 de la LIRPF señala que 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 otra parte, el artículo 36 de la LIRPF regula las transmisiones a título lucrativo, estableciendo que cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas generales de cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del ISD, sin que puedan exceder del valor de mercado.

Por lo tanto, a efectos de cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, el valor de transmisión asciende a 400.000 euros (valor declarado a efectos del ISD), mientras que el valor de adquisición asciende a 505.050 euros (450.000 € como importe real de la adquisición más 55.050 € en concepto de tributos inherentes a la adquisición, comprendido la suma de 45.000 euros en concepto de IVA y 10.050 € en concepto de ITP y AJD), por lo que se habrá producido una pérdida patrimonial de 105.050 euros.

Ahora bien, esta pérdida patrimonial de 105.050 euros no estará sujeta al IRPF, dado que el artículo 33.5 c) de la LIRPF establece que no se computarán como pérdidas patrimoniales, entre otras, las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades.

La donación de la vivienda a sus dos hijos, por parte del señor Ricard, constituye una operación sujeta al ISD. A tal efecto, el artículo 3.1 b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD), determina que constituye el hecho imponible, entre otras, la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título *inter vivos*.

El artículo 9 b) de la LISD dispone que constituye la base imponible del impuesto, en las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

Por su parte, el artículo 17 de la LISD regula las deudas deducibles estableciendo que, del valor de los bienes donados o adquiridos por otro título lucrativo *inter vivos* equiparable, solo serán deducibles las deudas que estuviesen garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada.

El artículo 5 b) de la LISD dispone que estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas, en las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.

En consecuencia, ascendiendo a 400.000 euros el valor real del inmueble, y ascendiendo a 197.000 euros la deuda pendiente de amortización, garantizada con un derecho real de hipoteca que recae sobre el mismo inmueble transmitido, la diferencia asciende a 203.000 euros (400.000 – 197.000). Por lo tanto, la base imponible de cada uno de los donatarios (señor Martín y señora Anna) asciende a 101.500 euros (203.000/2), siendo sujetos pasivos los referidos donatarios.

No existiendo reducción alguna a aplicar en la base imponible de cada uno de los donatarios, la base liquidable coincidirá con la base imponible.

El artículo 21 de la LISD regula la tarifa, estableciendo que la cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la escala que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, haya sido aprobada por la comunidad autónoma.

A tal efecto, el artículo 57 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña, dispone que la cuota íntegra del ISD, en las transmisiones lucrativas *inter vivos* a favor de contribuyentes de los grupos I y II que define el artículo 2, se obtiene como resultado de aplicar a la base liquidable la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	200.000	5
200.000	10.000	600.000	7
600.000	38.000	En adelante	9

Por tanto, la cuota íntegra de cada uno de los donatarios ascenderá a 5.075 euros (101.500 × 5%).

El artículo 58 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña, señala que la cuota tributaria del ISD se obtiene como resultado de aplicar a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador que corresponda, entre los que se indican a continuación, en función del grupo a que pertenezca el contribuyente, entre los grupos que define el artículo 2, en razón de su grado de parentesco con el transmitente:

Grado de parentesco		
Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
1	1,5882	2

En este caso, al tratarse de transmisiones lucrativas a favor de descendientes, estaremos en presencia de los grupos I o II (dependiendo de la edad de los donatarios), por lo que el coeficiente a multiplicar será 1, y la cuota tributaria coincidirá con la cuota íntegra, es decir, 5.075 euros.

Por lo que se refiere a la subrogación de los hijos en la deuda hipotecaria, el artículo 7.2 A) del TRLITP y AJD establece que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto, entre otras, las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. El obligado al pago del impuesto serán los adquirentes del bien, tal y como dispone el artículo 8 del TRLITP y AJD. En cuanto a la base imponible, ascenderá a 98.500 euros (197.000/2). En cuanto al tipo de gravamen, 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 hasta el 30 de marzo de 2017), determina que la transmisión de inmuebles y la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles, salvo los derechos reales de garantía, tributan al tipo del 10% (a partir del 31 de marzo de 2017 pasan a tributar al tipo medio que resulte de aplicar la tarifa establecida en el propio artículo, en función del valor real del inmueble).

Por lo que se refiere al premio del Gordo obtenido por el señor Martín y la señora Anna, con efectos desde el 1 de enero de 2013, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, crea el Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, incorporando la disposición adicional trigésima tercera a la LIRPF, con las siguientes características:

- a) Están sujetos los premios de las loterías y apuestas que hasta ahora estaban exentos en virtud de la letra ñ) del artículo 7 de la LIRPF (Loterías y Apuestas del Estado, las comunidades autónomas, la Cruz Roja, la ONCE y las análogas europeas).
- b) La base imponible será el importe del premio, si bien están exentos los primeros 2.500 euros (o la parte proporcional si la apuesta es inferior a 0,5 €).
- c) El tipo de gravamen es del 20%.
- d) El Gravamen Especial se integra en el IRPF, pero no afecta en absoluto al resto del impuesto, que seguirá liquidándose como hasta ahora, sin ninguna variación. En definitiva, no se integrarán en la base imponible del IRPF los premios previstos en esta disposición adicional.
- e) El Gravamen Especial se devengará en el momento en el que se abone o satisfaga el premio, debiendo practicarse una retención o ingreso a cuenta (del 20%), que

tendrá carácter liberatorio de la obligación de presentar una autoliquidación por el mismo.

Por lo que se refiere a la cancelación del préstamo hipotecario, al formalizarse en escritura pública, quedará sujeta la operación a la modalidad AJD-DN. Así, 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 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; 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 primeras 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 únicamente la cuota fija de AJD-DN, dado que la operación está exenta de la cuota variable de AJD-DN, por aplicación de lo establecido en el artículo 45.I.B) 18.º del TRLITP y AJD, que dispone que estarán exentas las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase, en cuanto al gravamen gradual de la modalidad actos jurídicos documentados que grava los documentos notariales.

Por lo que se refiere a la extinción del condominio, el artículo 4 del TRLITP y AJD señala que a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquellas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.

Al tratarse de una comunidad de bienes inmuebles, en el caso planteado se producen dos actos diferentes, susceptibles de tributar de forma separada e independiente: por un lado, el exceso de adjudicación que se produce en la disolución y, por el otro, la disolución de la comunidad de bienes inmuebles, que debe formalizarse en escritura pública (tal y como dispone el art. 1.280.1.º del Código Civil) y que, por tanto, se someterá a tributación por la modalidad actos jurídicos documentados, tal y como dispone el artículo 28 del TRLITP y AJD.

En este caso, se devengará tanto la cuota fija de AJD-DN como la cuota variable de AJD-DN, tal y como establece el artículo 31 del TRLITP y AJD.

Por lo que se refiere a la base imponible, el artículo 30.1 del TRLITP y AJD señala que, en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. En el caso que nos ocupa, la base imponible ascenderá a 400.000 euros (el valor total del inmueble).

En cuanto al tipo de gravamen aplicable, el artículo 31 del TRLITP y AJD dispone que las matrices y las copias de las escrituras se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto. Además, las primeras copias de las escrituras públicas de los inmuebles adjudicados, al ser cosa valuable e inscribibles en los Registros de la Propiedad, no estar sujetos al ISD ni a las modalidades TPO y OS tributan, además, al 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 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 la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos), establece que los documentos notariales tributan, con carácter general, al tipo de gravamen del 1,5 %, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 6.000 euros ($400.000 \times 1,5\%$).

En este caso, serán sujetos pasivos los adquirentes de los bienes, tal y como dispone el artículo 29 del TRLITP y AJD (el adquirente es el señor Martín).

Por otra parte, los excesos de adjudicación se producen en la disolución o extinción de una comunidad de bienes, ya sea una comunidad de bienes de las reguladas en el artículo 392 y siguientes del Código Civil o una comunidad especial, como puede ser la comunidad hereditaria o la sociedad de gananciales. El exceso de adjudicación surge cuando uno de los comuneros, herederos o cónyuges se adjudica en la extinción con liquidación de la comunidad más bienes o derechos de los que le corresponden por su cuota en el patrimonio común.

La causa por la que tributan los excesos de adjudicación y se equiparan a una TPO radica en que el ITP y AJD grava los desplazamientos de bienes y derechos. Si un comunero recibe la totalidad de un bien del que en principio le correspondía una parte, debe tributar por el exceso recibido, ya que en realidad lo que se ha producido es la venta del otro/s comunero/s de su porción al adjudicatario de la totalidad del bien.

A estos efectos, el artículo 7.2 B) del TRLITP y AJD señala que se considerarán transmisiones patrimoniales, a efectos de liquidación y pago del impuesto, los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056.2 y 1.062.1 del Código Civil, y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.

En la disolución de una comunidad de bienes, tal y como dispone la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) V1798/2008, de 9 de octubre (NFC031283), se pueden dar dos convenciones: la disolución de la misma y los posibles excesos de adjudicación que se produzcan a consecuencia de ello. Si se produce un desequilibrio patrimonial en la adjudicación de los bienes a los comuneros, se deberá compensar a los otros comuneros, a fin de equilibrar los lotes, pues la falta de compensación supondría la existencia de un exceso de adjudicación lucrativo a favor del comunero que obtuviera el lote de mayor valor, que tributaría en el ISD.

Si el exceso de adjudicación resulta compensado por el comunero que lo obtiene, tendrá carácter oneroso. De acuerdo con el artículo 7.2 B) del TRLITP y AJD, en principio, el exceso de adjudicación compensado con dinero estará sujeto a la modalidad de TPO del ITP y AJD.

No obstante, no se producirá esta sujeción si el exceso de adjudicación es resultado de lo dispuesto en alguno de los artículos del Código Civil citados. De dichos artículos, cabe destacar el artículo 1.062, cuyo párrafo primero estipula que «Cuando una cosa sea indivisible o desmezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero». Aunque este artículo se refiere a las sucesiones por causa de muerte –en concreto, a la división de la herencia–, su contenido también resulta aplicable a la disolución de las comunidades de bienes y a la de la sociedad de gananciales en virtud de las remisiones que efectúan los artículos 406 y 1.410 del Código Civil a las reglas de división y liquidación de la herencia, que tienen carácter supletorio.

Por lo tanto, si el desequilibrio en los lotes se produce por imposibilidad de formar otros lotes equivalentes, por la existencia de un bien –mueble o inmueble– no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de TPO del ITP y AJD. Ahora bien, la excepción por indivisibilidad debe entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que, para poder aplicar lo dispuesto en el artículo transcrito, es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, otros lotes equivalentes. En caso contrario, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad de TPO.

Por su parte, la Consulta Vinculante de la DGT V0823/2015, de 13 de marzo (NFC054392), señala que en la disolución de la comunidad de bienes deberán formarse lotes lo más homogéneos posible y si los excesos de adjudicación que se produzcan son inevitables –por imposibilidad de formar dos lotes equivalentes– y, además, tales excesos son compensados en metálico a favor del comunero que obtienen defectos de adjudicación en los inmuebles que reciben, dado que la comunidad de bienes no realizaba actividades empresariales, la disolución de la comunidad de bienes estará sujeta únicamente a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITP y AJD.

Por el contrario, si la disolución de la comunidad de bienes no cumple los requisitos expuestos, por producirse excesos de adjudicación no inevitables, o por compensar dichos excesos inevitables con bienes y no con dinero, además del devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales del ITP y AJD, relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación estarán sujetos a la modalidad de TPO.

En este caso, el bien es indivisible, pero no se dan los requisitos del artículo 1.062, párrafo primero del Código Civil (la compensación no es con dinero, sino con bienes) y, por lo tanto, el exceso de adjudicación declarado tributará por la modalidad TPO del ITP y AJD. En cuanto a la base imponible, ascenderá al valor del bien transmitido, es decir, la mitad del valor del inmueble (200.000 €). En cuanto al tipo de gravamen, el artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciem-

bre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro (en la redacción dada hasta el 30 de marzo de 2017), establece que la transmisión del inmuebles y la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles, salvo los derechos reales de garantía, tributan al tipo del 10% (a partir del 31 de marzo de 2017 pasan a tributar al tipo medio que resulte de aplicar la tarifa establecida en el propio artículo, en función del valor real del inmueble).

El sujeto pasivo de la operación, de conformidad con el artículo 8 del TRLITP y AJD, será el señor Martín, dado que se adjudica la totalidad del valor del inmueble, cuando su cuota de participación es del 50%.

Además, dado que la compensación no se realiza con dinero, sino con un cuadro del pintor Antoni Tàpies, se produce una permuta, es decir, un doble desplazamiento patrimonial entre los permutantes, por lo que se gravará cada una de las dos transmisiones en que consiste la permuta.

Así, en cuanto a la transmisión del cuadro del pintor Antoni Tàpies, se encuentra sujeta a TPO, siendo sujeto pasivo el otro permutante, de conformidad con el artículo 8 del TRLITP y AJD (señora Anna). En cuanto a la base imponible, ascenderá al valor del bien transmitido, que suponemos equivalente a la mitad del valor del bien inmueble (200.000 €).

En cuanto al tipo de gravamen, dado que hasta el 30 de marzo de 2017 la Comunidad Autónoma de Cataluña no había aprobado un tipo de gravamen para la transmisión de bienes muebles, el tipo de gravamen aplicable es del 4%, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 del TRLITP y AJD (a partir del 31 de marzo de 2017, el tipo de gravamen para la transmisión de bienes muebles en la Comunidad Autónoma de Cataluña es del 5%, tal y como apunta el artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro).

En cuanto a la posible tributación de la extinción de la comunidad de bienes en el IRPF, el artículo 33.1 de la LIRPF señala que son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por la LIRPF se califiquen como rendimientos.

Por otra parte, el apartado 2 del artículo 33 de la LIRPF señala que se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio en los siguientes casos:

- En los supuestos de división de la cosa común.
- En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a los que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

Conforme con lo anterior, la disolución de una comunidad de bienes y la posterior adjudicación a cada uno de los comuneros de su correspondiente participación en la comunidad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad. En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

Solo en el caso de que se atribuyesen a alguno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existiría una alteración patrimonial en los otros, generándose una ganancia o pérdida patrimonial.

En el caso que nos ocupa, el señor Martín se adjudica la totalidad del valor del inmueble, cuando su cuota de participación es del 50%. Si un comunero (señor Martín) recibe la totalidad de un bien del que en principio le correspondía una parte, debe tributar por el exceso recibido, ya que en realidad lo que se ha producido es la venta del otro comunero (señora Anna) de su porción al adjudicatario de la totalidad del bien.

PARTE 3

Tal y como establece el artículo 18 de la LISD, la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos, por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar según el artículo 31 de la LISD el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

Uno de los medios establecidos para la comprobación de valores, introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, es, según dispone el artículo 57.1 h) de la LGT, el precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. El artículo 158.4 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 inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), desarrolla este medio de comprobación, estableciendo la posibilidad de comprobar el valor de un bien por el precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien realizadas dentro del plazo de un año desde la fecha del devengo del impuesto en que surta efecto, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico determinantes de dicho valor.

En el caso que nos ocupa, el procedimiento que debió iniciar la Administración tributaria es el procedimiento de comprobación de valores (regulado en los arts. 134 y 135 de la LGT, así

como en los arts. 157 a 162 del RGAT), y no el procedimiento de verificación de datos (regulado en los arts. 131 a 133 de la LGT).

La iniciación del procedimiento de comprobación de valores puede producirse mediante dos posibles formas:

- Notificación de inicio, incluyendo la valoración y la propuesta de liquidación.
- Notificación de inicio, sin incorporar la propuesta de liquidación y valoración.

En cuanto a la tramitación del procedimiento, la misma culmina con la notificación de la propuesta de valoración debidamente motivada junto con la propuesta de liquidación, que deberá ajustarse a los requisitos de cada medio de comprobación de valor. Asimismo, se establecerá la apertura del plazo para formular alegaciones (10 a 15 días).

La terminación del procedimiento se producirá generalmente con la liquidación que regulariza la situación tributaria. La notificación se realiza al obligado tributario, y la duración máxima del procedimiento es de seis meses desde el inicio del mismo hasta la notificación de la resolución expresa. Si se supera dicho plazo, las consecuencias son la caducidad y la inexistencia de los intereses de demora.

La impugnación de la comprobación de valores puede realizarse de dos formas:

- Mediante recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación que incorpore la comprobación de valor, si la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y se denuncia dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa.
- Mediante la tasación pericial contradictoria si, estimando el contribuyente que la motivación es suficiente, no está de acuerdo con el valor comprobado por la Administración tributaria.

De conformidad con lo establecido en el artículo 135.1 de la LGT, los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de la LGT, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

En el caso del ITP y AJD, la normativa propia del tributo sí que prevé la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria (art. 120 del RD 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITP y AJD). En cambio, en el caso del ISD, la normativa propia del tributo no prevé la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria.

Tanto el artículo 223 de la LGT (para el recurso de reposición) como el artículo 235 de la LGT (para la reclamación económico-administrativa) establecen el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto recurrible o impugnado.

Por lo que se refiere a los efectos de la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, el artículo 135.1 de la LGT dispone que la misma determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra esta.

En el caso que nos ocupa, no es posible promover la tasación pericial contradictoria contra la propuesta de liquidación, sino contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente. Por otra parte, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria determina la suspensión de la ejecución del acto impugnado, sin que sea necesario aportar garantía alguna para suspender la ejecución del acto impugnado.

Cuando se solicite la tasación pericial contradictoria, será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración en el supuesto en que la comprobación del valor se hubiese efectuado por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración. A estos efectos, el órgano competente remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar. En el plazo de 15 días, el personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos formulará por duplicado la correspondiente hoja de aprecio, en la que deberán constar el resultado de la valoración realizada y los criterios empleados.

En el caso que nos ocupa, una vez solicitada la tasación pericial contradictoria, era necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración, dado que la comprobación del valor se efectuó por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración (la comprobación del valor se efectuó mediante el precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien).

El órgano competente notificará al obligado tributario la valoración a que se refiere el párrafo anterior, y se le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la valoración, para que pueda proceder al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar.

En el supuesto de que el perito del obligado tributario emita el informe, si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero (art. 135.2 de la LGT).

En el supuesto que nos ocupa, la Administración acepta, de forma errónea, la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, al considerar que la diferencia entre la tasación de parte y el valor declarado no difiere en más de 120.000 euros ni en más de un 10% del valor declarado. En realidad, la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario servirá de base para la liquidación, únicamente si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de dicha tasación.

Dado que no existe valoración (tasación) por parte de un perito de la Administración, no es posible evaluar si se cumple o no la condición del artículo 135.2 de la LGT, al objeto de designar un perito tercero o dar por finalizada la tasación pericial contradictoria.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 18.2 de la LISD, prevalecerá el valor declarado sobre el comprobado, si el valor declarado fuera superior. Por tanto, no procede modificar a la baja, a resultas de la tasación pericial contradictoria, el valor consignado en la autoliquidación.

Además, y sin perjuicio de lo anterior, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones no se inicia nunca de oficio, sino siempre a instancia de parte (art. 126 del RGAT).

PARTE 4

PREGUNTA 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 17 del RGAT, la comunicación del cambio de domicilio fiscal a la Administración tributaria producirá plenos efectos desde su presentación.

El artículo 111 de la LGT dispone que cuando la notificación se practique en el domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, puede hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad.

También pueden recibirla los empleados de la comunidad de vecinos o propietarios donde radique el lugar a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

Ahora bien, solo está válidamente practicada la notificación en un lugar que no sea el domicilio fiscal, si es el mismo obligado tributario o quien este haya designado quien recibe o rechaza la notificación, pues la legitimación para recibir notificaciones de cualquier persona que se encuentre en el lugar y haga constar su identidad, así como de las demás personas que se citan en el artículo 111 de la LGT, no es aplicable a las notificaciones que se practican en otro lugar distinto de los anteriormente citados que se permiten para los procedimientos iniciados de oficio (art. 110.2 de la LGT).

La dicción literal del precepto solo se refiere a los supuestos en los que la notificación se practique en el domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante, y no a los restantes lugares en los que pueden válidamente practicarse las notificaciones en los procedimientos iniciados de oficio, que son, además del domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, el centro de trabajo, el lugar donde se desarrolle la actividad económica o cualquier otro adecuado a tal fin.

Por tanto, cabe concluir que las notificaciones de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, de la apertura del trámite de audiencia previo a la firma de las actas, así como del acta de disconformidad, no han sido correctas, por lo que el obligado tributario podría alegar indefensión.

En cuanto a la alegación referida a la interrupción injustificada del procedimiento inspector, cabe señalar que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, introduce una nueva regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras (art. 150 de la LGT), que tiene varios objetivos:

- Simplificar la normativa vigente, eliminando supuestos de interrupciones justificadas y dilaciones no imputables a la Administración y de ampliación del plazo.
- Una mayor seguridad jurídica, en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento.
- Reducir la conflictividad tributaria.

En concreto, la reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección, que pasa a ser de 18 meses con carácter general, y de 27 meses en los siguientes casos:

- Cuando la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
- Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que dispone la Administración tributaria para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otra Administración.

No obstante, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la ley en supuestos que impiden la continuación del procedimiento, tales como:

- La remisión del expediente al Ministerio Fiscal.
- La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma a la Comisión Consultiva.

- La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Asimismo, se podrá extender la duración del procedimiento en los siguientes casos:

- Por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo.
- Cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida, o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta.

Las consecuencias de la superación del plazo de duración del procedimiento inspector serán las actualmente previstas.

Por otro lado, se suprime la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuaciones durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario.

Por lo que se refiere a la entrada en vigor de la modificación operada en el artículo 150 de la LGT, la disposición transitoria única, apartado 6 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT, dispone que la redacción dada a los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la LGT será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir del día 12 de octubre de 2015.

Ahora bien, en el caso de que el procedimiento inspector se hubiera iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción dada al artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015 (antes del 12 de octubre de 2015), procedería aplicar la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados con anterioridad al 12 de octubre de 2015, que establecía que, si bien el procedimiento inspector tiene fijado un plazo máximo de duración, para cuyo cómputo se toman como fecha inicial la notificación del inicio de las actuaciones y como fecha final aquella en que se notifique o se entienda notificada la liquidación (art. 150.1 de la LGT), cabía la posibilidad de que a lo largo de dicho procedimiento se produjeran interrupciones.

En este sentido, se distinguía entre aquellas interrupciones que se consideraban justificadas y aquellas que no.

En cuanto a las interrupciones justificadas, la LGT dejaba su desarrollo a la vía reglamentaria (art. 104.2 de la LGT). El efecto que producían estas interrupciones justificadas consistía en que el periodo de su duración no se tenía en cuenta para el cómputo del plazo máximo del procedimiento inspector.

En cuanto a las interrupciones injustificadas, la normativa vigente para los procedimientos inspectores iniciados antes del 12 de octubre de 2015 se refería a supuestos en que el procedimiento inspector estuviese paralizado durante más de seis meses por causas no imputables al obligado

tributario. A estos efectos, el artículo 150.2 de la LGT disponía que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada.

En este supuesto, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de la LGT.

Ahora bien, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras no comienza hasta que no haya concluido el plazo de 15 días del que dispone el contribuyente para la presentación de alegaciones al acta de disconformidad, tal y como dispone la Resolución del TEAC de 17 de febrero de 2010, R. G. 3783/2008 (NFJ038400), pues hasta ese momento la Administración no puede dictar la resolución pertinente, dado que se trata de un plazo cuyo transcurso no depende de la Administración, sino del sujeto pasivo. Es un plazo que la Administración ha de otorgar al administrado, y es este quien dispone del mismo a fin de renunciar al ejercicio de alegaciones, o formularlas en el plazo establecido, o antes de que este transcurra. Cualquiera que sea la opción elegida por el administrado, es patente que la Administración no puede dictar resolución hasta que el administrado ejercite la opción.

El mismo criterio, con idéntica argumentación, ha sido mantenido por el Tribunal Supremo en Sentencias de 7 de mayo de 2009 (rec. cas. 7813/2003 –NFJ034778–), y 3 de junio de 2009 (rec. cas. 7052/2003), y con argumentación análoga, por la Sentencia de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. 447/2004).

Dado que la interrupción injustificada del procedimiento inspector no fue superior a seis meses, tampoco procedería estimar las alegaciones del interesado a este respecto.

En conclusión, tanto si se aplica la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados con anterioridad al 12 de octubre de 2015, como si se aplica la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados a partir del 12 de octubre de 2015, no procederá estimar las alegaciones efectuadas por el interesado en relación con la interrupción injustificada del procedimiento (en un caso, porque la interrupción injustificada del procedimiento inspector no fue superior a seis meses y, en el otro caso, porque la Ley 34/2015 suprime la interrupción injustificada del procedimiento inspector).

PREGUNTA 2

El artículo 25 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), dispone que la mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

El artículo 225 de la LGT regula la resolución del recurso de reposición, señalando que el plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso.

Transcurrido el plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de la LGT.

Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente.

Por otra parte, el artículo 39 del RGRVA determina que la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

- a) Con dispensa total o parcial de garantías, cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 46 y 47 del RGRVA.
- b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho.

El artículo 66 del RGRVA regula la ejecución de las resoluciones administrativas, señalando que la interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión.

Por último, el artículo 241 ter de la LGT regula el recurso contra la ejecución, señalando que los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquellas.

Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, podrá presentar este recurso.

Será competente para conocer de este recurso el órgano del tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta. La resolución dictada podrá establecer los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo.

El plazo de interposición de este recurso será de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso.

En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.

El tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta ley.

PARTE 5

PREGUNTA 1

El artículo 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio (LIP), regula la valoración de los valores representativos de la participación en fondos propios no negociados en mercados organizados, señalando que el valor a considerar es el siguiente:

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

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

- a) Valor nominal: $500 \text{ acciones} \times 1.000 = 500.000$ euros.
 b) Valor teórico resultante del último balance.

Inversiones empresas grupo	2.000.000
Inversiones financieras a corto plazo	300.000
Tesorería	1.000.000
Total activo	3.300.000
Pasivo exigible a corto plazo	(10.000)
Pasivo exigible a largo plazo	(10.000)
Patrimonio neto	3.280.000

Valor teórico: $3.280.000/1.800 = 1.822,22$ euros/acción

Valor teórico (500 acciones): $500 \times 1.822,22 = 911.111,11$

- c) Capitalización de beneficios de los últimos tres años.

$$\emptyset = (300.000 + 0 + 180.000)/3 = 160.000$$

$$160.000/0,2 = 800.000$$

$$800.000 \times 500/1.800 = 222.222,22$$

Valor fiscal que prevalece (el mayor) 911.111,11

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

- 1.º Porcentaje de participación.

El sujeto pasivo titular debe ostentar un porcentaje de participación igual o superior al 5% del capital de la entidad. Este porcentaje se eleva al 20%, cuando se computa conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colatera-

les de segundo grado (grupo de parentesco), con independencia de que el parentesco lo sea por consanguinidad, afinidad o adopción.

2.º Funciones de dirección y remuneración.

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

3.º Requisitos de la entidad participada.

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

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

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

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

1. Los siguientes valores:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporan derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5 % de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en el artículo 4.Ocho.2 a) de la LIP.

2. Como valores ni como elementos no afectos (lo que no significa necesariamente que estén afectos, tal y como establece la DGT en su Consulta Vincu-

lante V1968/2015, de 23 de junio –NFC055223–), aquellos cuyo precio de adquisición no supera el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas. Se establece como límite el importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último párrafo del punto 1 anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas.

ARRENDAMIENTOS, SL

El balance facilitado se ajusta al Código de Comercio. Por tanto, partiremos de los datos del balance.

• Inversiones inmobiliarias	2.000.000
• Deudores	50.000
• Tesorería	<u>750.000</u>
• Total activo.....	2.800.000

Según datos del balance, hay una masía situada en Tortosa que está cedida gratuitamente a la señora María. Por tanto, se trata de un bien no afecto a la actividad.

El porcentaje del activo afecto a la actividad económica asciende al 82,14 %, de acuerdo con el siguiente cálculo:

$$\% \text{ activo afecto: } \frac{2.800.000 - 500.000}{2.800.000} = 82,14 \%$$

En consecuencia, podemos concluir que más de mitad del activo de la entidad está afecto a una actividad económica.

No obstante lo anterior, a efectos de determinar el alcance de la exención, debemos determinar la afectación real del patrimonio de Arrendamientos, SL a una actividad económica, es decir, 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 la entidad.

Respecto al pasivo exigible no afecto a la actividad, nada dice el enunciado. Por tanto, consideramos que todo el pasivo se encuentra afecto a la actividad económica.

Por tanto, la afectación real del patrimonio de Arrendamientos, SL a una actividad económica será el siguiente:

• Total activo	2.800.000
• Bienes no afectos	<u>(500.000)</u>
• Total activo afecto	2.300.000
• Total pasivo exigible	800.000
• Pasivo exigible no afecto	<u>0</u>
• Total pasivo afecto	800.000
• Diferencia	1.500.000
• Patrimonio neto	2.000.000
• % real de afectación (1.500.000/2.000.000)	75%

A estos efectos, el artículo 27 de la LIRPF establece que se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Como el enunciado nos dice que Arrendamientos, SL cuenta con un empleado con contrato laboral a jornada completa, podemos considerar el alquiler de inmuebles como una actividad.

Aunque el porcentaje de afectación sea del 75 %, el artículo 4.8.Dos.1.º de la LIP dispone que no se computarán como valores no afectos los que otorguen, al menos, el 5 % de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

Por tanto, dado que PMU, SA posee el 100 % de los derechos de voto de Arrendamientos, SL, y suponiendo que dispone de medios para gestionar la participación, cabe concluir que toda la participación en Arrendamientos está afectada.

SUPER-MARKATS, SL

De conformidad con lo establecido en el artículo 27 de la LIRPF, se consideran actividades económicas aquellas que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

De los datos del enunciado se desprende que la entidad Super-Markats, SL se dedica al comercio minorista de alimentos. A la vista del balance, todo su activo parece afecto a la actividad.

Analizadas las filiales, queda por comprobar la afectación real del patrimonio del PMU, SA a una actividad.

El balance facilitado se ajusta al Código de Comercio. Por tanto, partiremos de los datos del balance.

La participación en las dos filiales, tal y como se ha constatado en el análisis anterior, está totalmente afecta.

• Total activo	3.300.000
• Bienes no afectos:	
– Inversiones financieras	(300.000)
• Total activo afecto	<u>3.000.000</u>

Por tanto, el porcentaje del activo afecto a la actividad económica asciende al 90,9%, de acuerdo con el siguiente cálculo:

$$\% \text{ activo afecto: } \frac{3.300.000 - 300.000}{3.300.000} = 90,9\%$$

En consecuencia, podemos concluir que más de mitad del activo de la entidad está afecto a una actividad económica.

No obstante lo anterior, a efectos de determinar el alcance de la exención, debemos determinar la afectación real del patrimonio de PMU a una actividad económica, es decir, 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 la entidad.

Por tanto, la afectación real del patrimonio de PMU, SA a una actividad económica será el siguiente:

• Total activo	3.300.000
• Bienes no afectos:	
– Inversiones financieras	(300.000)
• Total activo afecto	<u>3.000.000</u>
• Pasivo exigible a largo plazo	10.000

• Pasivo exigible a corto plazo	10.000
• Total pasivo afecto	20.000
• Diferencia	2.980.000
• Patrimonio neto	3.280.000
• % afectación (2.980.000/3.280.000)	90,85 %

Requisito de participación de la sociedad *holding* en las participadas

También se cumple dado que la participación es del 100% en ambas sociedades.

Funciones de dirección y remuneración

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

Según el enunciado, el señor Ricard y su sobrino ejercen funciones de dirección en la sociedad y constituye su principal fuente de renta.

Por tanto, se reúnen los requisitos necesarios para que las acciones de PMU, SA tengan derecho a la exención, si bien, en proporción a la afectación real del patrimonio a la actividad.

Valor de las participaciones	911.111,11
Exento (90,85% × 911.111,11)	827.777,77
No exento	83.333,33

PREGUNTA 2

Donación de las acciones

En primer lugar, debemos calcular el valor de las participaciones donadas.

Como los valores que constan en el balance de PMU, SA no son «reales», procedemos en primer lugar a valorar las participaciones de las filiales.

Para calcular el valor de las participaciones en las entidades Arrendamientos y Super-Markats, debemos utilizar el valor teórico contable:

ARRENDAMIENTOS, SL

• Capital social	1.800.000
• Reservas	400.000
• Pérdidas y ganancias	-200.000
• Patrimonio neto	<u>2.000.000</u>

SUPER-MARKATS, SL

• Capital social	200.000
• Reservas	2.500.000
• Pérdidas y ganancias	300.000
• Patrimonio neto	<u>3.000.000</u>

Por tanto, el balance de PMU, SA ajustado será:

• Participación Arrendamientos	2.000.000
• Participación Super-Markats	3.000.000
• Inversiones financieras a corto plazo	300.000
• Tesorería	1.000.000
• Deudas a corto plazo	(10.000)
• Deudas a largo plazo	<u>(10.000)</u>
• Patrimonio neto	6.280.000
• N.º acciones	1.800
• Valor teórico contable (6.280.000/1.800)	3.488,88

El valor de las participaciones donadas será:

$$250 \times 3.488,88 = 872.220 \text{ euros}$$

En segundo lugar, debemos comprobar si se cumplen los requisitos para aplicar la reducción del 95% por donaciones de participaciones en entidades a favor del cónyuge, de los descendientes, de los ascendientes o de los colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad (el señor Martín es hijo del señor Ricard y, por tanto, descendiente en

primer grado), contemplada en el artículo 41 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, del impuesto sobre sucesiones y donaciones en Cataluña.

Según el artículo 42 de la Ley 19/2010, para poder disfrutar de dicha reducción, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Que el donante haya cumplido 65 años, o se halle en situación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez.
- b) Que la entidad no tenga como actividad principal, en los términos establecidos en el artículo 12, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- c) Que la participación del donante en el capital de la entidad sea al menos del 5 %, computado individualmente, o del 20 %, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.
- d) Que el donante 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.

Si la participación en la entidad es conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere la letra c) de este apartado, al menos una de las personas de este grupo de parentesco debe cumplir los requisitos relativos a las funciones de dirección y a las remuneraciones derivadas de las mismas.

- e) Que el donante, en la fecha de la donación, si ejerce funciones de dirección en la entidad, deje de ejercerlas y deje de percibir las correspondientes remuneraciones.

Analicemos, a continuación, el cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 42 de la Ley 19/2010:

- En cuanto al requisito contemplado en la letra a), nada dice el supuesto al respecto.
- En cuanto al requisito contemplado en la letra b), la entidad no tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, dado que el porcentaje de afectación del activo a la actividad económica es del 90,9 % (porcentaje calculado en el apartado anterior).
- En cuanto al requisito contemplado en la letra c), el señor Ricard tiene 500 acciones de un total de 1.800, lo que representa una participación del 27,7 %, superior al 5 % exigido.
- En cuanto al requisito contemplado en la letra d), el señor Ricard ha ejercido funciones de dirección en la sociedad y las retribuciones que ha recibido por tal concepto constituyen su principal fuente de renta.

- Por último, en cuanto al requisito contemplado en la letra e), el señor Ricard, a la fecha de la donación, deja de ejercer funciones de dirección en la sociedad.

Examinados todos los requisitos, no aplicaremos la reducción contemplada en el artículo 42 de la Ley 19/2010, dado que no disponemos de datos suficientes para comprobar el cumplimiento del requisito contemplado en la letra a) (no sabemos la edad del donante a fecha de la donación, ni tampoco si se halla en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez).

Liquidación del impuesto

• Base imponible	872.220
• Reducciones	0
• Base liquidable	872.220
• Tarifa artículo 57.1 Ley 19/2010 (1):	
– Hasta 600.000	38.000
– Resto ($272.220 \times 9\%$)	24.499,8
• Cuota íntegra	62.499,8
• Coeficiente multiplicador (art. 58 Ley 19/2010) grupos I y II	1
• Cuota tributaria	62.499,8
• Recargo fuera plazo	5%
• Total recargo	3.124,99
• Total	65.624,79

Nota:

- (1) Para poder aplicar la tarifa establecida en el apartado 1 del artículo 57 de la Ley 19/2010, la donación *inter vivos* debe haberse formalizado en escritura pública. Si la escritura no es requisito de validez, el otorgante debe elevarla a público en el plazo de un mes a contar desde la fecha de entrega del bien.